

**HANDBOOK OF  
INTERNATIONAL AUDITING, ASSURANCE,  
AND ETHICS PRONOUNCEMENTS**

**2006 Edition**

International Federation of Accountants  
545 Fifth Avenue, 14\* Floor New York,  
New York 10017 USA

This publication was prepared by the International Federation of Accountants (IFAC). Its mission is to serve the public interest, strengthen the worldwide accountancy profession and contribute to the development of strong international economies by establishing and promoting adherence to high-quality professional standards, furthering the international convergence of such standards and speaking out on public interest issues where the profession's expertise is most relevant.

This publication may be download free-of-charge from the IFAC website <http://www.ifac.org>. The approved text is published in the English language.

IFAC welcomes any comments you may have regarding this handbook. Comments may be sent to the address above or emailed to [IAASBpubs@ifac.org](mailto:IAASBpubs@ifac.org).

Copyright © January 2006 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Permission is granted to make copies of this work provided that such copies are for use in academic classrooms or for personal use and are not sold or disseminated and provided further that each copy bears the following credit line: "Copyright © by the International Federation of Accountants. All rights reserved. Used by permission." Otherwise, written permission from IFAC is required to reproduce, store or transmit this document, except as permitted by law. Contact [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

ISBN: 1-931949-52-2

---

## **АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА УКРАЇНИ**

### **РІШЕННЯ**

*(витяг)*

від 18.04.2003

№122/2

м. Київ

Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів

Прийняті Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів в якості Національних стандартів аудиту підлягають обов'язковому застосуванню суб'єктами аудиторської діяльності до річної фінансової звітності за 2003 р., але допускається їх застосування до фінансової звітності попередніх періодів.

**МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ  
АУДИТУ, НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTI  
ТА ЕТИКИ**

**Видання 2006 року**

**переклад з англійської**

Київ  
Аудиторська палата України  
2006

УДК 006.3:657.6  
ББК 65.053ц  
М 58

Переклад державною мовою здійснено Аудиторською палатою України згідно з Меморандумом про порозуміння з Міжнародною федерацією бухгалтерів від 20.04.2006 р.

Друкується за виданням: Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements 2006 Edition. – 545 Fifth Avenue, 14<sup>th</sup> Floor, New York, New York 10017, USA. International Federation of Accountants, 2005. – 1095.

Координатор проекту С.О.Столярова.

Редакційна колегія: Н.І. Гаєвська, д.е.н., професор І.І. Пилипенко, к.е.н., професор О.Ю. Редько, к.е.н. О.Г. Величко, Б.В. Лукасевич, д.е.н., професор Ф.Ф. Бутинець, д.е.н. С.А. Петрик, О.Л. Ольховікова, Н.Є. Ружковська, доцент Л.Я. Довгорук.

Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков. – К.: ТОВ “ІАМЦ АУ “СТАТУС”, 2006. – 1152 с.

ISBN 966-8544-06-4

Це видання призначене для використання як посібник для аудиторів, бухгалтерів, керівників фінансових установ та підрозділів, а також для студентів та викладачів вищих навчальних закладів.

УДК 006.3:657.6  
ББК 65.053ц

*Авторське право на це видання має Міжнародна федерація бухгалтерів. Усі права застережені. Жодна частина цього видання не може бути відтворена чи використана в будь-якій формі повністю або частково з використанням електронних, механічних чи інших засобів, відомих нині або винайдених у майбутньому, у тому числі фотокопіювання та магнітофонний запис або будь-які інші системи збереження та відтворення інформації, без попереднього письмового дозволу Міжнародної федерації бухгалтерів.*

ISBN 966-8544-06-4

Copyright©International Federation of Accountants, 2006  
©Аудиторська палата України, 2006

# **МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ, НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ ТА ЕТИКИ**

**ВИДАННЯ 2006 р.**

## **Мета цього видання**

Ця книга містить інформацію про Міжнародну Федерацію Бухгалтерів (МФБ) та чинні стандарти аудиту, надання впевненості та етики, опубліковані МФБ, за станом на 1 січня 2006 р. В цій книзі текст стандартів, що набувають чинності після 1 січня 2006 р., затінено кольором.

## **Структура цього видання**

Це видання містить такі розділи:

Суттєві зміни в порівнянні з виданням 2004 р. та останні події . . . . .	1
Міжнародна федерація бухгалтерів (загальна інформація) . . . . .	5
Етика . . . . .	11
Аудит, надання впевненості та супутні послуги . . . . .	221



# СУТТЄВІ ЗМІНИ ПОРІВНЯНО З ВИДАННЯМ 2005 р. ТА ОСТАННІ ПОДІЇ

## Посилання

Це видання містить посилання на Комітет з міжнародної практики аудиту (КМПА) Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ). 1 квітня 2002 р. Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) Міжнародної федерації бухгалтерів замінила КМПА.

Це видання містить також посилання на Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО). 1 квітня 2002 р. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) (на які раніше посилалися як на “Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку” (МСБО)) видаються Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО). Посилання на МСБО та МСФЗ відносяться до МСБО та МСФЗ, чинних на дату підготовки документу. Відповідно, звертаємо увагу читачів, що якщо видано переглянутий МСБО або МСФЗ, слід робити посилання на найновіший найпізніший опублікований МСБО або МСФЗ.

## Стандарти, видані РМСАНВ

### Доповнення

До цього видання внесено такі доповнення:

- оновлено Глосарій термінів;
- Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 230 (переглянутий) “Аудиторська документація”. МСА 230 (переглянутий) чинний для аудиторських перевірок фінансової інформації за періоди, що починаються з 15 червня 2006 р. або пізніше. МСА 230 “Документація” залишається чинним й зберігається в цьому виданні, але він буде вилучений, коли набере чинності МСА 230 (переглянутий);
- МСА 230 (переглянутий) спричинив відповідні зміни<sup>1</sup> до МСА 200 “Мета та загальні принципи аудиту фінансових звітів”, МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” та Міжнародного стандарту контролю якості (МСКЯ) 1 “Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інші завдання з надання впевненості та супутні послуги”. Відповідні зміни наведено в Додатках до МСА 200, МСА 300 та МСКЯ 1. Відповідні зміни до МСА 200 та МСА 300 набирають чинності для аудиторських перевірок фінансової інформації за

<sup>1</sup> “Відповідна зміна” означає зміну до існуючого стандарту, що виникає внаслідок перегляду іншого стандарту або розробки нового стандарту

## СУТТЄВІ ЗМІНИ ТА ОСТАННІ ПОДІЇ

періоди, що починаються з 15 червня 2006 р. або пізніше. Системи контролю якості відповідно до МСКЯ 1 повинні бути встановлені до 15 червня 2006 р.;

- Міжнародний стандарт завдань з огляду (МСЗО) 2410 “Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб’єкта господарювання” є чинним для періодів, що починаються з 15 грудня 2006 р. або пізніше;
- МСЗО 2410 спричинив відповідні зміни до МСА 210 “Умови завдання з аудиторської перевірки” та МСЗО 2400 “Завдання з огляду фінансових звітів”. Відповідні зміни наведено в додатках до МСА 210 та МСЗО 2400. Відповідні зміни до МСА 210 є чинними для аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, що починаються з 15 грудня 2006 р. або пізніше. Відповідні зміни до МСЗО 2410 є чинними для оглядів фінансових звітів за періоди, що починаються з 15 грудня 2006 р. або пізніше.

### **Вилучення**

- МСА 220 “Контроль якості аудиторської роботи” вилучено в червні 2005 р. після набрання чинності МСА 220 “Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації”

### **Питання аудиту малих підприємств**

В МСА, виданих після березня 2003, питання аудиту малих підприємств включені до основної частини цих МСА у разі потреби. Рекомендації, що містяться в ПМПА 1005 “Особливості аудиту малих підприємств”, вилучаються, коли набирають чинності перегляди відповідних МСА. Звертаємо увагу читачів, що окрім рекомендацій, викладених в ПМПА 1005, слід робити посилання на питання аудиту малих підприємств, включені до МСА, що були видані після березня 2003 р.

### **Попередні варіанти документів**

- РМСАНВ видала попередні варіанти наступних стандартів та положень:
- МСА 260 (переглянутий) “Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналові”;
- МСА 320 (переглянутий) “Суттєвість при ідентифікації та оцінці викривлень”;
- МСА 540 (переглянутий) “Аудиторська перевірка облікових оцінок та відповідного розкриття (окрім тих, що стосуються оцінок за справедливою вартістю та їх розкриття)”;
- МСА 550 (переглянутий) “Зв’язані сторони”;
- МСА 600 (переглянутий) “Аудиторська перевірка фінансових звітів групи”;
- МСА 701 “Висновок незалежного аудитора про іншу історичну фінансову інформацію”;



- МСА 705 “Модифікація думки в висновку незалежного аудитора”;
- МСА 706 “Пояснювальний параграф та параграфи про інші питання у висновку незалежного аудитора”;
- МСА 800 “Висновок незалежного аудитора про перевірені узагальнені фінансові звіти”;
- вдосконалення чіткості викладу стандартів РМСАНВ: проекти чотирьох МСА викладено сучаснішим стилем.

Зважаючи на консультації РМСАНВ впевнена, що основа покращання чіткості викладу її стандартів, що роз’яснена в Проекті для обговорення, є прийнятною та отримає достатньо широке визнання. Період надання коментарів до Проекту для обговорення закінчується 28 лютого 2006 р. Документ можна отримати на сторінці РМСАНВ у весвітній мережі Інтернет (<http://www.iaasb.org>).

Після остаточного узгодження РМСАНВ планує застосувати нові принципи розробки до якомога більшої кількості стандартів якнайшвидше, не порушуючи належний процес. Спочатку основну увагу РМСАНВ приділятиме МСА, на відміну від інших міжнародних стандартів, що відображає важливість для громадськості аудиторських перевірок, проведених відповідно до МСА,.

Проект РМСАНВ щодо вдосконалення чіткості викладу стандартів матиме значний вплив на МСА, які входитимуть до складу майбутніх видань цієї книги.

Додаткову інформацію про останні розробки та остаточні положення, видані після 31 грудня 2005 р., можна отримати на веб-сайті РМСАНВ <http://www.iaasb.org>.

### **Документи, видані Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів**

#### **Доповнення**

В 2005 р. Рада з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (КМСЕБ) видала переглянутий *Кодекс етики професійних бухгалтерів* (Кодекс), в якому встановлюється концептуальна основа забезпечення дотримання п’яти фундаментальних принципів професійної етики для всіх професійних бухгалтерів. Переглянутий Кодекс набирає чинності з 30 червня 2006 р. Розділ 290 стосується завдань з надання впевненості, в яких висновок з надання впевненості датується 30 червня 2006 р. або пізніше. Заохочується застосування до цієї дати.

#### **Останні проекти для обговорення**

КМСЕБ видав попередній проект для обговорення, в якому пропонується перегляд визначення мережевої фірми в Розділі 290.

Додаткову інформацію про останні розробки та остаточні положення, видані після 31 грудня 2005 р., або видані проекти для обговорення можна отримати на веб-сторінці КМСЕБ сайту МФБ <http://www.ifac.org>.

**Положення з міжнародної професійної практики 1**

Положення з Міжнародної професійної практики (ПМПП) 1 “Забезпечення якості професійних послуг” було видано Радою МФБ в серпні 1999 р. ПМПП 1 замінено Стандартним положенням щодо зобов’язань членів 1 “Забезпечення якості”, який набрав чинності з 31 грудня 2005 р. Це Стандартне положення можна отримати на веб-сторінці МФБ <http://www.ifac.org>.

# ЗАГАЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ ПРО МІЖНАРОДНУ ФЕДЕРАЦІЮ БУХГАЛТЕРІВ

## Організація

Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) — це всесвітня організація бухгалтерів-професіоналів, заснована у 1977 році. Її мета — служіння інтересам суспільства, вдосконалення бухгалтерської професії на міжнародному рівні та розвиток сильної міжнародної економіки за допомогою впровадження та додержання високоякісних професійних стандартів, міжнародного зближення національних стандартів та висловлювання з питань, що викликають широкий суспільний інтерес, де професійні знання бухгалтерів найбільш вагомі.

Керівні органи МФБ, персонал та волонтери віддані цінностям чесності, прозорості та компетентності. МФБ намагається також посилити відданість професійних бухгалтерів цим самим цінностям, які відображено в *“Кодексі етики професійних бухгалтерів”* МФБ.

## Основна діяльність

### Служіння інтересам суспільства

МФБ забезпечує керівництво професійними бухгалтерами на міжнародному рівні у служінні інтересам суспільства шляхом:

- розробки, розвитку та підтримання на високому якісному рівні міжнародних професійних стандартів та *Кодексу етики*;
- активної підтримки зближення національних професійних стандартів, особливо стандартів з аудиту, надання впевненості, етики, освіти та фінансової звітності;
- постійного покращання якості аудиту та управління фінансами;
- підтримки цінностей бухгалтерської професії для забезпечення постійного притоку осіб з високими моральними якостями;
- підтримання відповідності вимогам організації;
- допомоги країнам, що розвиваються та переходять до ринкової економіки, у створенні та підтриманні професії, відданої наданню високоякісних послуг, а також служінні інтересам суспільства у співробітництві з регіональними бухгалтерськими та іншими організаціями.

### Внесок в ефективність міжнародної економіки

МФБ робить свій внесок в ефективне функціонування міжнародної економіки шляхом:

- підвищення довіри до якості та достовірності фінансової звітності;
- заохочення надання високоякісної інформації про результати діяльності (фінансової та нефінансової) в межах організацій;

## ЗАГАЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ ПРО МІЖНАРОДНУ ФЕДЕРАЦІЮ БУХГАЛТЕРІВ

- сприяння надання високоякісних послуг всіма професійними бухгалтерами в усьому світі;
- пояснення важливості дотримання *Кодексу етики професійних бухгалтерів* всіма бухгалтерами-професіоналами, де б вони не працювали — в промисловості, торгівлі, державному секторі, неприбуткових організаціях, освіті та не займалися практикою.

### **Лідерство та представництво**

МФБ — це головний представник міжнародної професії, що висловлюється з багатьох питань, що викликають суспільний інтерес, особливо тих, де знання професійних бухгалтерів найбільш вагомі, а також із нормативних питань, що стосуються аудиту та фінансової завдяки звітності. Це досягається частково співробітництвом з чисельними організаціями, що покладаються на діяльність професійних бухгалтерів на міжнародному рівні або зацікавлені в цій діяльності.

### **Членство**

МФБ складається зі 163 організацій-членів з усього світу, що представляють понад 2,5 мільйона професійних бухгалтерів-практиків, що працюють в промисловості, торгівлі, державному секторі та освіті. Жодна інша бухгалтерська організація в світі і небагато інших професійних організацій мають таку ж широку міжнародну підтримку, як МФБ.

Переваги МФБ є наслідком не тільки її міжнародного представництва, але й підтримки та праці окремих організацій-членів, що віддані підвищенню чесності, прозорості та компетентності професійних бухгалтерів, а також наслідком підтримки регіональних бухгалтерських організацій.

### **Ініціативи з установавання стандартів**

МФБ давно визнала необхідність гармонізованої на міжнародному рівні концептуальної основи для задоволення постійно зростаючих вимог до професійних бухгалтерів з боку бізнесу, державного сектору чи сфері освіти. Основними компонентами цієї концептуальної основи є *“Кодекс етики професійних бухгалтерів”* МФБ, Міжнародні стандарти аудиту (МСА), Міжнародні стандарти освіти та Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС).

Наведені далі Ради МФБ, які встановлюють стандарти, дотримуються належних правових процедур, що сприяють прозорій, ефективній та раціональній розробці в інтересах суспільства стандартів високої якості. До складу всіх цих рад входять консультативно-дорадчі групи, що складаються з представників громадськості та допомагають зрозуміти інтереси суспільства.

Комітети МФБ з видів діяльності, що стосується інтересів суспільства (КВДІС) — Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ), Рада з міжнародних стандартів бухгалтерської освіти, Рада з міжнародних

ЗАГАЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ  
ПРО МІЖНАРОДНУ ФЕДЕРАЦІЮ БУХГАЛТЕРІВ

стандартів етики для бухгалтерів та Консультаційна група з питань відповідності працюють під наглядом Ради з нагляду в інтересах міжнародної спільноти (РНІС) за професійними бухгалтерами (див. нижче).

Технічні завдання, належні правові процедури та процедури роботи рад МФБ, які встановлюють стандарти, можна знайти на веб-сторінці МФБ <http://www.ifac.org>.

МФБ активно підтримує усунення розбіжностей з МСА та іншими стандартами, розробленими Радами МБ, які встановлюють стандарти, та Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

### **Послуги з аудиту та надання впевненості**

Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) розробляє МСА та Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО), що стосуються аудиторської перевірки та огляду історичних фінансових звітів, та Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ), які стосуються завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації. РМСАНВ також розробляє відповідні положення щодо практики. Ці стандарти та положення є орієнтиром для створення високоякісних стандартів аудиту та надання впевненості в усіх країнах світу. Вона встановлює принципи стандарти та надає рекомендації для аудиторів та інших професійних бухгалтерів, надаючи їм інструментарій, що відповідає постійно зростаючим вимогам, що змінюються, до звітності з фінансової інформації, а також надають рекомендації зі спеціалізованих питань.

До того ж РМСАНВ розробляє стандарти контролю якості для фірм та груп із завдань, які стосуються з практичних питань аудиту, надання впевненості та супутніх послуг.

### **Етика**

“Кодекс етики професійних бухгалтерів”, розроблений Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів МФБ (раніше — Комітет з питань етики), встановлює етичні вимоги до професійних бухгалтерів та надає всім професійним бухгалтерам концептуальну основу для забезпечення дотримання п’яти фундаментальних принципів професійної етики. Ці принципи — чесність, об’єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність та професійна поведінка. Відповідно до цієї концептуальної основи від всіх професійних бухгалтерів вимагається ідентифікувати загрози цим фундаментальним принципам та, якщо такі загрози існують, застосовувати застережні заходи для забезпечення захисту цих принципів.. Організації-члену МФБ або фірмі не дозволяється застосовувати менш жорсткі стандарти, ніж викладені в Кодексі.

### **Бухгалтерський облік у державному секторі**

Рада МФБ з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (РМСБОДС) зосереджена на розробці високоякісних стандартів фінансовій звітності для використання суб’єктами господарювання державного

## ЗАГАЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ ПРО МІЖНАРОДНУ ФЕДЕРАЦІЮ БУХГАЛТЕРІВ

сектору в усьому світі. Вона розробила вичерпні основні МСБОДС, що встановлюють вимоги до фінансової звітності державних органів та інших організацій в державному секторі. МСБОДС являють собою найкращу міжнародну практику з фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектору. В багатьох юрисдикціях застосування вимог МСБОДС підвищить підзвітність та прозорість фінансової звітності, складених державними органами та їх агентствами.

МСБОДС містяться в виданні МФБ *“Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державному секторі”* 2006 р. Їх можна також знайти на веб-сторінці МФБ <http://www.ifac.org>. Також на веб-сторінці МФБ можна знайти переклади МСБОДС французькою та іспанською мовами.

### **Освіта**

З метою вдосконалення програм з бухгалтерської освіти на міжнародному рівні Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерської освіти (раніше — Комітет з питань освіти) розробляє Міжнародні стандарти освіти, встановлюючи базовий підхід до професійної освіти професії бухгалтерів-професіоналів. Всі організації-члени МФБ повинні відповідати вимогам цих стандартів, які стосуються процесу освіти, що веде до отримання кваліфікації професійного бухгалтера, і також до постійного подальшого професійного розвитку представників професії. Рада з міжнародних стандартів бухгалтерської освіти розробляє також інші рекомендації, які допомагають організаціям-членам та викладачам бухгалтерського обліку впроваджувати та досягати передової практики бухгалтерської освіти.

Це видання не містить Міжнародні стандарти освіти, які можна знайти на веб-сторінці МФБ <http://www.ifac.org>.

### **Підтримка професійних бухгалтерів у бізнесі**

МФБ та її організації-члени стикаються з проблемою задоволення потреби все більшої кількості бухгалтерів, що працюють за наймом у бізнесі та промисловості, державному секторі, освіті та неприбутковому секторі. На сьогодні такі бухгалтери становлять більше 50% в організаціях-членах МФБ. Комітет професійних бухгалтерів у бізнесі (КПББ) МФБ надає рекомендації, щоби допомогти організаціям-членам у вирішенні широкого кола професійних питань, заохочує та підтримує високу якість роботи професійних бухгалтерів у бізнесі та намагається досягти поінформованості та розуміння суспільством їх роботи.

### **Малі та середні підприємства**

МФБ також концентрує свою увагу на наданні рекомендацій з найкращої практики ще одному сектору, що зростає: малим та середнім фірмам (МСФ). Комітет МСФ Міжнародної федерації бухгалтерів (раніше — Постійна робоча група МСФ) розробляє документи з питань загальної важливості та вносить свій внесок до розробки міжнародних стандартів, співпрацюючи з радами МБ, які встановлюють стандарти. Комітет також досліджує шляхи, якими МФБ та її

організації-члени можуть відповісти на потреби бухгалтерів, які працюють на малих та середніх підприємствах.

## Країни, що розвиваються

Комітет МФБ для країн, що розвиваються (раніше — Постійна робоча група МФБ для країн, що розвиваються) підтримує розвиток бухгалтерської професії в усіх регіонах світу, представляючи та враховуючи інтереси країн, що розвиваються, а також надаючи рекомендації з розвитку бухгалтерської професії в усьому світі. Комітет також користується ресурсами та допомогою країн, що розвиваються, організацій-членів та інших організацій за їх дорученням.

## Програма відповідності організацій-членів вимогам МФБ

У рамках Програми відповідності організацій-членів вимагається, щоби члени МФБ та асоційовані члени (в основному, національні професійні інститути) демонстрували, як вони прагнуть впроваджують, докладаючи всіх зусиль та з урахуванням національних законів та нормативних актів, стандарти, що видаються МФБ та Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Програмою, нагляд за виконанням якої здійснює Консультативна група з питань відповідності, передбачено розгляд визначення того, як організації-члени виконують свої зобов'язання щодо програм забезпечення якості, програм із розслідування та дисциплінарних програм для їх членів, викладених у Стандартних положеннях щодо зобов'язань членів (СПЗЧ). СПЗЧ є основою Програми відповідності організацій-членів та надає чіткі орієнтири поточним та потенційним членам, щоби допомогти їм забезпечити високоякісну роботу бухгалтерів-професіоналів.

Це видання не містить СПЗЧ, які можна знайти на веб-сторінці МФБ <http://www.ifac.org>.

## Нормативна база

В листопаді 2003 р. МФБ за підтримки організацій-членів та міжнародних регуляторних органів прийняла ряд реформ, спрямованих на підвищення довіри до того, що діяльність МФБ належним чином відповідає інтересам суспільства та веде до встановлення стандартів та практики високої якості в аудиті та наданні впевненості.

Реформи передбачують таке: більшу прозорість процесів установавання стандартів; більший внесок суспільства та регуляторних органів до цих процесів; моніторинг регулювання, нагляд в інтересах суспільства та постійний діалог між регуляторними органами та професійними бухгалтерами. Це досягається за допомогою таких структур:

**“Рада з нагляду в інтересах суспільства” (РНІС)** — заснована в лютому 2005 р., Рада наглядає за діяльністю МФБ щодо встановлення стандартів у галузі аудиту та надання впевненості, етики, включаючи незалежність, освіти, а також

## ЗАГАЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ ПРО МІЖНАРОДНУ ФЕДЕРАЦІЮ БУХГАЛТЕРІВ

за виконанням Програми відповідності організацій-членів вимогам МБ. Вона складається з 8 представників та 2 спостерігачів, призначених міжнародними регуляторними органами та організаціями.

**Група з моніторингу (ГМ)** — до складу Групи входять представники міжнародних регуляторних органів та подібних організацій. Її метою є ознайомлення РНІС з усіма визначними подіями в правовому середовищі. Вона буде також засобом спілкування регуляторних органів та міжнародної бухгалтерської спільноти.

**Група МФБ зі зв'язків з регуляторними органами (ГЗРО)** — до складу ГЗРО входять Президент МФБ, Заступник президента, Виконавчий директор, голови РМСАНВ, Транснаціонального аудиторського комітету, Форуму фірм та ще 4 інших представників, призначених Радою МФБ. Вона співпрацює з ГМ та розглядає питання регулювання професії.

### **Структура та діяльність МФБ**

МФБ керують Рада та Правління. До складу Правління МФБ входить по 1 представнику з кожної організації-члена. Рада — це менша група, що відповідає за встановлення політики МФБ. Як представники професійних бухгалтерів на міжнародному рівні члени Ради прийняли присягу діяти чесно в інтересах суспільства.

Головний офіс МФБ розташований в Нью-Йорку. Тут працюють професійні бухгалтери та інші професіонали з різних країн світу.

### **Веб-сторінка МФБ, авторські права та переклад**

МФБ намагається зробити свої матеріали доступними широкому загалу через можливість вільного отримання всіх публікацій з веб-сторінці <http://www.ifac.org> та заохочення своїх членів, регіональних професійних організацій, організацій, що встановлюють стандарти, регуляторних органів та інших сторін включати в свої власні веб-сторінки або друковані матеріали посилання на публікації на веб-сторінці МФБ. У Заяві про політику МФБ “Політика надання дозволу на використання публікацій, виданих Міжнародною федерацією бухгалтерів” викладено політику МФБ щодо авторських прав.

МФБ визнає за важливе надання можливості доступу до стандартів розробникам та користувачам фінансових звітів, аудиторам, законодавцям, юристам, науковцям, студентам та іншим зацікавленим групам в неангломовних країнах на їх рідній мові. Заява про політику МФБ “Переклад стандартів та положень, виданих Міжнародною федерацією бухгалтерів” визначає політику щодо перекладу її стандартів

Це видання не містить ці викладом заяви про політику, однак вони доступні на веб-сторінці МФБ <http://www.ifac.org>. На веб-сторінці МФБ можна також знайти додаткову інформацію щодо структури та діяльності МФБ.



# ЕТИКА

## ЗМІСТ

---

*Сторінка*

Кодекс етики професійних бухгалтерів (виданий в липні 1996 р., переглянутий в січні 1998 р., листопаді 2001 р. та червні 2004 р.) . . . . .	12
Кодекс етики професійних бухгалтерів (виданий в червні 2005 р.) . . . . .	110

---

Додаткову інформацію стосовно Комітету з етики МФБ, останніх розробок та проектів для обговорення можна отримати на сторінці Комітету на веб-сайті МФБ <http://www.ifac.org/Ethics/index.tmpl>.

Липень 1996 року  
Переглянутий у січні 1998 року та листопаді 2001 року

# КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ

## ЗМІСТ

---

	<i>Сторінка</i>
Визначення. . . . .	14
Вступ. . . . .	20
Громадські інтереси. . . . .	21
Цілі. . . . .	22
Фундаментальні принципи. . . . .	23
Кодекс. . . . .	24
<b>ЧАСТИНА А — ЗАСТОСОВУЄТЬСЯ ДО ВСІХ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ</b>	
1. Чесність та об'єктивність. . . . .	25
2. Розв'язання етичних конфліктів. . . . .	26
3. Професійна компетентність. . . . .	28
4. Конфіденційність. . . . .	29
5. Податкова практика. . . . .	31
6. Міжнародна діяльність. . . . .	33
7. Оприлюднення інформації. . . . .	34
<b>ЧАСТИНА Б — ЗАСТОСОВУЄТЬСЯ ДО ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ-ПРАКТИКІВ (АУДИТОРІВ)</b>	
8. Незалежність. . . . .	35
Застосування принципів до конкретних ситуацій. . . . .	51
Пояснення до Розділу 8. . . . .	86
9. Професійна компетентність та обов'язки в зв'язку з залученням осіб, які не є бухгалтерами. . . . .	88
10. Гонорари та комісійні. . . . .	89
11. Діяльність, несумісна з громадською бухгалтерською практикою. . . . .	92
12. Платіжні засоби клієнтів. . . . .	93

13. Стосунки з іншими професійними бухгалтерами-практиками . . . . .	95
14. Реклама та пропонування послуг . . . . .	101
ЧАСТИНА В — СТОСУЄТЬСЯ ШТАТНИХ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ	
15. Конфлікт лояльності . . . . .	106
16. Підтримка колег-професіоналів . . . . .	107
17. Професійна компетентність . . . . .	108
18. Надання інформації . . . . .	109

---

## Визначення

У цьому Кодексі етики професійних бухгалтерів наведені нижче терміни, якщо вони зустрічаються в тексті вперше, виділяються **напівжирним шрифтом**; ці терміни мають такі значення:

Близький родич  
(*Close family*)

Батько (мати), матеріально незалежна дитина або рідний брат (сестра).

Група з надання впевненості  
(*Assurance team*):

а) усі професіонали, що беруть участь у завданні з надання впевненості;

б) усі інші працівники фірми, які можуть прямо впливати на результат завдання з надання впевненості, у тому числі працівники, які:

надають рекомендації щодо компенсації партнеру з завданні, з надання впевненості або здійснюють прямий нагляд, управління чи іншу контрольну діяльність за таким партнером у зв'язку з виконанням завдання з надання впевненості. З метою завдання з надання впевненості до складу групи також входять усі працівники на всіх послідовно вищих рівнях після старшої о партнера з завдань до президента (директора) компанії;

надають консультації стосовно технічних чи галузевих конкретних проблем, операцій чи подій при виконанні завдання з надання впевненості; здійснюють контроль якості при виконанні завдання з надання впевненості; З точки зору клієнта і аудиту можуть прямо впливати на результат завдання з надання впевненості на фірмі групи

Директори та посадові особи  
(*Directors and officers*)

Особи, яким довірено управління суб'єктом господарювання, незалежно від назв посади, що можуть бути різними в різних країнах.

Завдання з аудиту  
(*Audit engagement*)

Завдання з надання впевненості забезпечує високий рівень впевненості у тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень, наприклад завдання відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Воно охоплює також “обов'язковий аудит”, який виконується згідно з вимогами національного законодавства чи інших нормативних актів.

Завдання з надання впевненості  
(*Assurance engagement*)

Завдання, що виконується для надання:  
а) високого рівня впевненості в тому, що предмет перевірки відповідає, в усіх суттєвих аспектах, визначеним прийнятним критеріям;  
б) помірного рівня впевненості в тому, що предмет перевірки викликає довіру (вірогідний) за таких обставин.

Це означатиме виконання завдання відповідно до Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості, виданих Комітетом з міжнародної практики аудиту, або до конкретних стандартів завдань з надання впевненості, виданих Комітетом з міжнародної практики аудиту, наприклад з аудиторської перевірки або огляду фінансових звітів згідно з Міжнародними стандартами аудиту.

Залучений бухгалтер  
(*Receiving accountant*)

Професійний бухгалтер-практик, якому теперішній бухгалтер (чи клієнт теперішнього бухгалтера) передали завдання з аудиторської перевірки, бухгалтерського обліку, оподаткування, консалтингу чи подібні доручення, або з яким консультуються з метою задоволення потреб клієнта.

Зареєстрований на біржі суб'єкт господарювання  
(*Listed entity*)

Суб'єкт господарювання, чії акції и боргові цінні папери котируються або зареєстровані на офіційно визнаній фондовій біржі чи операції з якими здійснюються за нормативними актами офіційно визнаної фондової біржі або еквівалентного органу.

Зв'язаний суб'єкт господарювання  
(*Related entity*)

Суб'єкт господарювання, який має будь-які з таких відносин з клієнтом:

а) суб'єкт господарювання, який має прямиий чи опосередкований контроль над клієнтом за умови суттєвості клієнта для такого суб'єкта господарювання;

б) суб'єкт господарювання, який має прямиий фінансовий інтерес у компанії-клієнті за умови, що такий суб'єкт господарювання має значний вплив на компанію-клієнта, а інтерес у компанії-клієнті є суттєвим для такого суб'єкта господарювання;

в) суб'єкт господарювання, над яким клієнт має прямиий чи опосередкований контроль;

	<p>г) суб'єкт господарювання, в якому клієнт або суб'єкт господарювання, зв'язаний з клієнтом, зазначеним у підпункті “в”, має прямиий фінансовий інтерес, що дає йому значний вплив на такий суб'єкт господарювання, а інтерес є суттєвим для клієнта та зв'язаного з ним суб'єкта господарювання, зазначеного у підпункті “в”;</p> <p>г) суб'єкт господарювання під загальним контролем клієнта (далі — дочірнього суб'єкта господарювання) за умови, що дочірній суб'єкт господарювання та клієнт є суттєвими для суб'єкта господарювання, який контролює як клієнта, так і дочірній суб'єкт господарювання.</p>
Клієнт з аудиту ( <i>Audit client</i> )	Суб'єкт господарювання, стосовно якого фірма виконує завдання з аудиторської перевірки. Якщо клієнт з аудиту — зареєстроване на біржі підприємство, до його складу завжди входять зв'язані суб'єкти господарювання.
Клієнт з надання впевненості ( <i>Assurance client</i> )	Суб'єкт господарювання, стосовно якого фірма виконує завдання з надання впевненості.
Мережева фірма ( <i>Network firm</i> )	Суб'єкт господарювання, який знаходиться під загальним контролем, у власності чи під управлінням фірми або суб'єкта господарювання, якого розсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, обґрунтовано вважатиме частиною фірми в межах країни чи інших країн.
Найближчий родич ( <i>Immediate family</i> )	Чоловік (дружина) чи утриманці.
Найманий професійний бухгалтер ( <i>Employed professional accountant</i> )	Професійний бухгалтер, який працює за наймом у промисловості, торгівлі, державному секторі чи освіті.
Незалежність ( <i>Independence</i> )	Незалежність — це: а) незалежність думки — це така спрямованість думок, яка дає можливість надати висновок без будь-якого впливу, що може ставити під загрозу професійне

	судження, і діяти чесно, з об'єктивністю та професійним скептицизмом;
	б) незалежність поведінки — уникнення фактів та обставин, настільки суттєвих, що розсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, в тому числі застосовані застережні заходи, обгрунтовано дійшла б висновку, що чесність, об'єктивність чи професійний скептицизм фірми, члена групи з надання впевненості знаходяться під загрозою.
Об'єктивність ( <i>Objectivity</i> )	Поєднання неупередженості, інтелектуальної чесності та відсутності конфлікту інтересів.
Опосередкований фінансовий інтерес ( <i>Indirect financial interest</i> )	Фінансовий інтерес, який реалізується шляхом отримання вигід через використання механізму колективних інвестицій, взаємного фонду, пайового інвестиційного фонду чи подібного проміжного механізму, які не контролюються особою чи суб'єктом господарювання.
Оприлюднення інформації ( <i>Publicity</i> )	Інформування громадськості про факти, які стосуються професійного бухгалтера, але не призначені для реклами професійних послуг цього бухгалтера.
Офіс ( <i>Office</i> )	Окрема підгрупа, організована за географічними ознаками або за напрямками діяльності.
Платіжні засоби клієнтів ( <i>Clients' Monies</i> )	Будь-які платіжні засоби (в тому числі розпорядчі документи, наприклад переказні векселі, прості векселі, а також розпорядчі документи, які можна конвертувати в гроші, наприклад, облігації на пред'явника), отримані професійним бухгалтером-практиком для утримання або оплати згідно з вказівкою особи, від якої (чи від імені якої) їх отримано.
Практика ( <i>Practice</i> )	Професійні послуги, які надають громадськості одноосібний професійний бухгалтер-практик, партнерство чи корпорація професійних бухгалтерів.
Пропонування послуг ( <i>Solicitation</i> )	Звернення до потенційного клієнта з метою пропонування професійних послуг.

## КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ

Професійний бухгалтер ( <i>Professional accountant</i> )	Особи, які є суб'єктами професійної бухгалтерської практики (зокрема, самостійні професійні бухгалтери-практики, партнерство чи корпорація), які зайняті у промисловості, торгівлі, державному секторі чи освіті і є членами організації — члена Міжнародної федерації бухгалтерів.
Професійний бухгалтер-практик ( <i>Professional accountant // &lt; public practice</i> )	Кожен партнер чи особа, що обіймає посаду тотожну посаді партнера, а також кожен працівник, який надає професійні послуги клієнтові, незалежно від класифікації їхніх обов'язків (наприклад, аудиторська перевірка, оподаткування чи консалтинг), та професійні бухгалтери-практики, які відповідають за управління. Цей термін також використовують стосовно фірми професійних бухгалтерів-практиків.
Професійні послуги ( <i>Professional services</i> )	Будь-які послуги, що потребують бухгалтерських (чи пов'язаних з обліком) навичок і виконуються професійним бухгалтером (включаючи послуги з бухгалтерського обліку, аудиту, оподаткування, консалтингу з менеджменту та фінансового менеджменту).
Прямий фінансовий інтерес ( <i>Direct financial interest</i> )	Фінансовий інтерес, який: прямо належить чи знаходиться під контролем особи чи суб'єкта господарювання (включаючи тих, якими інші керують на дискреційній основі); належить на засадах отримання вигід шляхом використання механізму колективних інвестицій, взаємного фонду, пайового інвестиційного фонду чи подібного проміжного механізму, який контролює особа чи суб'єкт господарювання.
Рахунок клієнта ( <i>ClientAccount</i> )	Будь-який банківський рахунок, який використовується лише для банківського обслуговування платіжних засобів клієнтів
Реклама ( <i>Advertising</i> )	Надання громадськості інформації щодо послуг або кваліфікації професійних бухгалтерів-практиків для забезпечення професійного бізнесу.



Старший партнер із завдань  
(*Lead engagement partner*)

У зв'язку з аудитом — партнер, відповідальний за підписання висновків про консолідовані фінансові звіти клієнта з аудиту, та, якщо доцільно, партнер, відповідальний за підписання висновки! щодо будь-якого суб'єкта господарювання, чий фінансові звіти входять до складу консолідованих фінансових звітів і про які надається окремий самостійний висновок Якщо не складають консолідовані фінансові звіти, старшим партнером із завдань буде партнер, відповідальний за підписаний висновків про фінансові звіти.

Теперішній бухгалтер  
(*Existing accountant*)

Професійний бухгалтер-практик, який у цей час обіймає посаду аудитора виконує послуги з бухгалтерського обліку, оподаткування, консалтингу чи подібні професійні послуги клієнтові.

Фінансовий інтерес  
(*Financial interest*)

Частка участі в акціонерному капіталі або інших цінних паперах, боргових зобов'язаннях, позиках чи інших боргових інструментах суб'єкта господарювання, в тому числі правах та зобов'язаннях з придбання такого інтересу та похідних інструментів, пов'язаних з цим інтересом.

Фірма  
(*Firm*)

а) одноосібний професійний бухгалтер-практик, партнерство чи корпорація професійних бухгалтерів;  
б) суб'єкт господарювання, який контролює такі сторони;  
в) суб'єкт господарювання, якого контролюють такі сторони.

## Вступ

1. Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) вважає, що внаслідок національних розбіжностей у культурі, мові, законодавстві і соціальних системах завдання з підготовки детальних етичних вимог — це насамперед завдання організацій — членів МФБ у кожній конкретній країні; ці ж організації є відповідальними за впровадження і спостереження за дотриманням таких вимог.
2. Однак МФБ вважає, що особливістю бухгалтерської професії у всьому світі є прагнення досягати багатьох загальних цілей та дотримання певних фундаментальних принципів.
3. Тому МФБ, визнаючи відповідальність бухгалтерів як таких та вважаючи, що її власна роль полягає в наданні рекомендацій, сприянні безперервності зусиль і гармонізації, вважала за потрібне розробити міжнародний Кодекс етики професійних бухгалтерів як основу для етичних вимог (кодексу етики, детальних правил, рекомендацій, норм поведінки) до **професійних бухгалтерів\*** у кожній країні.
4. Цей міжнародний Кодекс етики повинен виступати моделлю для розробки національних етичних рекомендацій. Він установлює норми поведінки професійних бухгалтерів і викладає фундаментальні принципи, що їх мають дотримуватися професійні бухгалтери, щоб досягти загальних цілей. Професійні бухгалтери в усьому світі працюють у середовищі, в якому існують різні культурні традиції і нормативні вимоги. Однак слід завжди дотримуватись основної мети Кодексу. В Кодексі також зазначено, що, якщо національна вимога суперечить положенню Кодексу, національна вимога превалюватиме. Для тих країн, які хочуть прийняти цей Кодекс як національний, МФБ підготувала текст, що його можна використати для визначення статусу і застосовності Кодексу в цій країні. Цей текст міститься у “Передмові до етичних вимог (найменування організації — члена МФБ)” Положення МФБ про політику Ради\*\*.
5. Крім того, Кодекс ґрунтується на тому, що (за винятком випадків, коли зазначене конкретне обмеження) цілі та фундаментальні принципи є однаково чинними для всіх професійних бухгалтерів, незалежно від того, чи займаються вони громадською практикою, чи працюють у промисловості, торгівлі, державному секторі чи в освіті.
6. Будь-якій професії притаманні певні риси, зокрема:
  - володіння певними інтелектуальними навичками, набутими шляхом освіти та підвищення кваліфікації<sup>1</sup>;

\* Див визначення на стор. 21—22.

\*\* З травня 2000 р. Комітет МФБ носить назву Ради МФБ.

<sup>1</sup> Щоб отримати детальну інформацію про вимоги до рівня освіти, рекомендованого МФБ, треба звернутися до “Інструкцій з питань міжнародної освіти”, підготовлених Комітетом з питань освіти МФБ.

- дотримання представниками професії загального кодексу цінностей і поведінки, встановленого адміністративним органом (в тому числі постійне дотримання об'єктивності);
  - прийняття свого обов'язку перед суспільством у цілому (як правило, в обмін на обмеження, які стосуються використання звання або присвоєння кваліфікації).
7. Обов'язок представників професії перед професією і суспільством може іноді видаватися таким, що суперечить безпосереднім особистим інтересам чи обов'язкові виявляти лояльність щодо свого роботодавця.
8. Враховуючи це, на організації — члени МФБ покладається обов'язок установити етичні вимоги до членів організації, щоб забезпечити найвищу якість їх роботи та підтримувати довіру до професії.

## Громадські інтереси

9. Характерною рисою цієї професії є прийняття відповідальності перед громадськістю. Що стосується бухгалтерів, то для них громадськість охоплює насамперед клієнтів, кредиторів, уряди, роботодавців, працівників, інвесторів, ділові та фінансові кола, а також інших осіб, що покладаються на об'єктивність\* і чесність професійних бухгалтерів з метою підтримки впорядкованого ведення комерційної діяльності. Ця довіра покладає на професійних бухгалтерів відповідальність перед інтересами громадськості. Громадські інтереси визначаються як колективний добробут співтовариства людей та організацій, що їм надають послуги професійні бухгалтери.
10. Відповідальність професійного бухгалтера не зводиться лише до задоволення потреб окремого клієнта чи роботодавця. Громадські інтереси значною мірою визначають стандарти бухгалтерської професії, наприклад:
- незалежні аудитори допомагають забезпечити повноту та ефективність фінансових звітів, що їх надають фінансовим установам як часткове підтвердження кредитоспроможності, а акціонерам — для залучення капіталу;
  - фінансові керівники виконують різні функції, пов'язані з фінансовим менеджментом в організаціях, і сприяють ефективному та результативному використанню ресурсів організацій;
  - внутрішні аудитори забезпечують упевненість у наявності надійної системи внутрішнього контролю, що підвищує достовірність зовнішньої фінансової інформації їх роботодавця;

\* Див визначення на стор. 21—22.

- експерти з оподаткування допомагають забезпечити ефективність та довіру до податкової системи, а також її чесне застосування;
  - відповідальність консультантів з управління полягає у задоволенні громадських інтересів шляхом підтримки прийняття раціональних управлінських рішень.
11. Професійні бухгалтери виконують у суспільстві важливу роль. Інвестори, кредитори, роботодавці та інші сектори ділової спільноти, а також уряд і громадськість у цілому покладаються на професійних бухгалтерів щодо надійного фінансового обліку і звітності, ефективного фінансового менеджменту і компетентних консультацій з різних питань діяльності та оподаткування. Ставлення та поведінка професійних бухгалтерів під час надання таких послуг впливає на економічний добробут їх співтовариства і країни.
  12. Професійні бухгалтери зможуть залишатись у такому привілейованому становищі, якщо вони продовжуватимуть надавати громадськості ці унікальні послуги на рівні, який свідчить про те, що суспільна довіра є цілком обґрунтованою. Тому представники бухгалтерської професії в усьому світі найбільше зацікавлені в тому, щоб довести до відома споживачів послуг професійних бухгалтерів, що ці послуги виконуються на найвищому рівні якості та надаються відповідно до етичних вимог, покликаних забезпечити такий рівень.
  13. Розробляючи національні кодекси етики, організації — члени МФБ повинні враховувати очікування громадськості і користувачів щодо етичних стандартів професійних бухгалтерів та враховувати їхню думку. При цьому можна роз'яснити або описати будь-які розбіжності, що існують між очікуваними та установленими стандартами.

## Цілі

14. Згідно з Кодексом, цілі бухгалтерської професії полягають у виконанні роботи відповідно до найвищих стандартів професіоналізму, в досягненні найкращих результатів діяльності й загалом у задоволенні громадських інтересів, зазначених вище. Такі цілі вимагають задоволення чотирьох основних потреб:
  - *Довіра*  
У суспільстві в цілому є потреба в довірі до інформації та до інформаційних систем.
  - *Професіоналізм*  
Є потреба в особах, що їх клієнти, роботодавці чи інші зацікавлені сторони можуть без сумнівів визначити як професіоналів у сфері бухгалтерського обліку.

- *Якість послуг*

Є потреба щодо впевненості в тому, що всі послуги, надані професійним бухгалтером, виконуються згідно з найвищими стандартами якості.

- *Конфіденційність*

Користувачі послуг професійних бухгалтерів мають бути впевнені в наявності основ професійної етики, що регулюють надання цих послуг.

## Фундаментальні принципи

15. Для досягнення цілей бухгалтерської професії професійні бухгалтери повинні дотримуватися ряду необхідних чи фундаментальних принципів.

16. Такими фундаментальними принципами є:

- *Чесність*

Професійний бухгалтер повинен бути відвертим та чесним, надаючи професійні послуги\*.

- *Об'єктивність*

Професійному бухгалтерові слід бути справедливим та не дозволяти собі необ'єктивності або упередженості, конфлікту інтересів та впливу інших осіб, які шкодитимуть його об'єктивності.

- *Професійна компетентність та належна ретельність*

Професійному бухгалтерові слід виконувати професійні послуги з належною ретельністю, компетентністю та старанністю; він зобов'язаний постійно підтримувати професійні знання та навички на рівні, потрібному для надання клієнтові чи роботодавцеві переваг професійних послуг компетентної особи, яка спирається на сучасні тенденції у практиці, законодавстві та методах роботи.

- *Конфіденційність*

Професійному бухгалтерові слід дотримуватися конфіденційності інформації, одержаної у процесі надання професійних послуг, та не слід використовувати (чи розголошувати) таку інформацію без належних та визначених повноважень або якщо немає юридичного чи професійного права та обов'язку розкривати цю інформацію.

- *Професійна поведінка*

Професійний бухгалтер повинен діяти так, щоб це відповідало добрій репутації професії, повинен утримуватися від будь-якої поведінки, яка могла б дискредитувати професію. Зобов'язання втримуватися від будь-якої поведінки, яка могла б дискредитувати професію, вимагає, щоб організації — члени МФБ, розробляючи стандарти етики, враховували

\* Див. визначення на стор. 21—22.

відповідальність професійного бухгалтера перед клієнтами, третіми сторонами, іншими бухгалтерами, працівниками, роботодавцями та громадськістю в цілому.

- *Технічні стандарти*

Професійний бухгалтер повинен надавати професійні послуги згідно з відповідними технічними і професійними стандартами. Професійні бухгалтери зобов'язані ретельно і кваліфіковано виконувати інструкції клієнта (чи роботодавця) тією мірою, якою вони сумісні з вимогами щодо чесності, об'єктивності, а у випадку професійних бухгалтерів-практиків\* — незалежності (див. розділ 8 нижче). Крім того, вони повинні дотримуватися технічних та професійних стандартів, що їх поширюють:

- МФБ (наприклад, Міжнародні стандарти аудиту);
- Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- професійний орган організації — члена МФБ або інший регулювальний орган;
- відповідне законодавство.

## Кодекс

17. Цілі, а також фундаментальні принципи мають загальний характер і не призначені до використання для розв'язання етичних проблем, з якими стикається професійний бухгалтер у конкретних випадках. Однак Кодекс надає деякі рекомендації, що стосуються практичного застосування цілей і фундаментальних принципів у ряді типових ситуацій, які трапляються у професійній діяльності бухгалтерів.
18. Текст Кодексу подано далі; він поділяється на три частини:
  - Частина А стосується всіх професійних бухгалтерів, якщо не зазначено інше.
  - Частина Б стосується лише професійних бухгалтерів-практиків.
  - Частина В стосується лише найманих професійних бухгалтерів\* і за певних обставин може застосовуватися бухгалтерів-практиків.

---

\* Див. визначення на стор. 21—22.

# ЧАСТИНА А (ЗАСТОСОВУЄТЬСЯ ДО ВСІХ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ)

## РОЗДІЛ 1

### Чесність та об'єктивність

- 1.1 Чесність передбачає не просто чесність, а й справедливе ведення справ та правдивість. Принцип об'єктивності зобов'язує всіх професійних бухгалтерів бути справедливими, чесними і вільними від конфлікту інтересів.
- 1.2 Професійні бухгалтери виконують багато різних функцій та повинні демонструвати свою об'єктивність за різних обставин. Професійні бухгалтери-практики виконують завдання щодо складання звітності й надають послуги з оподаткування та інші консультативні послуги з менеджменту. Інші професійні бухгалтери складають фінансові звіти як підлеглі, надають послуги з внутрішнього аудиту та обіймають посади, пов'язані з фінансовим менеджментом у промисловості, торгівлі, державному секторі та у сфері освіти. Вони також навчають і підвищують кваліфікацію тих, хто прагне стати професійним бухгалтером. Незалежно від послуг і посад, професійним бухгалтерам слід захищати чесність своїх професійних послуг та зберігати об'єктивність у своїх судженнях.
- 1.3 При виборі ситуацій та методів роботи, на які треба звернути особливу увагу з погляду етичних вимог щодо об'єктивності, слід належним чином розглянути зазначені нижче фактори:
  - а) професійні бухгалтери стикаються із ситуаціями, які передбачають можливість здійснення на них тиску. Такого роду тиск може знизити об'єктивність професійних бухгалтерів;
  - б) неможливо визначити та передбачити всі ситуації, в яких може виникати такий тиск. Розробляючи стандарти для визначення стосунків, які ймовірно чи неодмінно можуть зашкодити об'єктивності професійного бухгалтера, слід керуватися здоровим глуздом;
  - в) слід уникати стосунків, які можуть призвести до необ'єктивності, упередженості або впливу інших осіб;
  - г) професійні бухгалтери зобов'язані забезпечити дотримання принципу об'єктивності персоналом, який надає професійні послуги;
  - г) професійні бухгалтери не повинні приймати (або пропонувати) подарунки чи розваги, які, ймовірно, могли б усвідомлюватися як такі, що здійснюють значний та неналежний вплив на їхнє професійне судження або на професійне судження осіб, з якими вони ведуть справи. У різних країнах існують неоднакові уявлення про те, що вважається надмірним подарунком (чи пропозицією про розваги), але професійним бухгалтерам слід уникати обставин, які можуть зашкодити їхній професійній репутації.

## РОЗДІЛ 2

### Розв'язання етичних конфліктів

- 2.1 Час від часу професійні бухгалтери стикаються із ситуаціями, в яких виникає конфлікт інтересів. Такі конфлікти можуть виникати з багатьох причин, починаючи від порівняно тривіальної дилеми до крайніх випадків шахрайства та аналогічної незаконної діяльності. Неможливо навіть спробувати скласти детальний та вичерпний контрольний перелік ситуацій, в яких може виникнути конфлікт інтересів. Професійний бухгалтер повинен постійно пам'ятати про фактори, що спричиняють конфлікт інтересів, і бути наготові. Слід зазначити, що відкрита розбіжність у думках між професійним бухгалтером та іншою стороною сама по собі не є етичною проблемою. Проте факти та обставини в кожному випадку потребують детального вивчення зацікавленими сторонами.
- 2.2 Вважається, що можуть виникати конкретні фактори, коли відповідальність професійного бухгалтера вступає у конфлікт із тими чи іншими внутрішніми або зовнішніми вимогами. Отже:
- може існувати загроза тиску з боку авторитарної контролюючої особи, управлінського персоналу, директора чи партнера; або у випадках, коли стосунки мають сімейний чи особистий характер, це також може зумовити можливість тиску (див. далі параграф 8.6). Справді, варто не допускати виникнення стосунків чи інтересів, які можуть негативно вплинути, завдати шкоди або загрожувати чесності професійного бухгалтера;
  - до професійного бухгалтера можуть звернутися з проханням діяти всупереч технічним та/або професійним стандартам;
  - може виникнути проблема, пов'язана з лояльністю професійного бухгалтера стосовно його вищого керівника, з одного боку, і стандартів професійної поведінки, з іншого;
  - конфлікт може виникнути в разі опублікування інформації, яка вводить в оману, що може бути вигідно роботодавцеві чи клієнтові та вигідно (або не вигідно) для професійного бухгалтера.
- 2.3 Застосовуючи стандарти етичної поведінки, професійні бухгалтери можуть зіткнутися з проблемою визначення того, що є неетичною поведінкою, або з проблемою розв'язання етичного конфлікту. За наявності серйозних етичних проблем професійні бухгалтери для розв'язання цих конфліктів повинні дотримуватися політики, прийнятої в організації, яка їх найняла. Якщо така політика не допомагає розв'язати проблему, слід розглянути такі варіанти:
- обговорити конфлікт з безпосереднім керівником. Якщо участь безпосереднього керівника не допомагає розв'язати проблему і



професійний бухгалтер вирішує звернутися до управлінського персоналу вищого рівня, то безпосереднього керівника слід повідомити про таке рішення. Якщо виявиться, що безпосередній керівник утягнутий у конфлікт, професійний бухгалтер повинен звернутися з цією проблемою до управлінського персоналу вищого рівня. Якщо безпосереднім керівником професійного бухгалтера є головний виконавчий директор (або особа, яка займає еквівалентну посаду), то наступним рівнем для обговорення проблеми може бути виконавчий комітет, рада директорів, директори, які не є виконавчими, опікуни, управлінський комітет партнерів чи акціонери;

- звернутися за конфіденційними порадами та консультаціями до незалежного консультанта або відповідної професійної організації бухгалтерів, щоб одержати уяву про можливі заходи;
- якщо етичний конфлікт триває після використання можливостей його розв'язання на всіх рівнях, професійний бухгалтер у крайньому випадку може не мати іншої альтернативи (у разі серйозних проблем, наприклад шахрайства), як відмовитися від виконання завдання та подати доповідну з інформацією про це відповідному представникові цієї організації.

- 2.4 Крім того, у деяких країнах місцеві закони, нормативні акти або професійні стандарти можуть вимагати, щоб про певні серйозні проблеми повідомлялося зовнішньому органу, такому як правоохоронний орган або орган нагляду.
- 2.5 Будь-який професійний бухгалтер, що обіймає вищу посаду, повинен прагнути, щоб в організації, в якій він працює, було запроваджено політику, спрямовану на розв'язання конфліктів.
- 2.6 Організації — члени МФБ повинні забезпечити своїм учасникам, які стикаються з етичними конфліктами, можливість отримати конфіденційні поради та консультації.

## РОЗДІЛ 3

### Професійна компетентність

- 3.1 Професійні бухгалтери не повинні вдавати, що мають досвід чи експертні знання, якими вони насправді не володіють.
- 3.2 Професійну компетентність можна поділити на дві різні фази:
- а) досягнення професійної компетентності:  
досягнення професійної компетентності вимагає високих стандартів загальної освіти, за якою повинна йти спеціальна освіта, навчання та складання іспитів з відповідних дисциплін за фахом, а також строк роботи за спеціальністю, незалежно від того, чи був він визначений як обов'язковий. Це є типова модель здобуття кваліфікації професійного бухгалтера;
  - б) підтримування професійної компетентності:
    - i) підтримування професійної компетентності вимагає постійної обізнаності з подіями в бухгалтерській професії, в тому числі з відповідними національними та міжнародними положеннями з бухгалтерського обліку й аудиту та з іншими відповідними нормативними актами й законодавчими вимогами;
    - ii) професійний бухгалтер повинен прийняти програму, розроблену для забезпечення контролю якості за виконанням професійних послуг згідно з відповідними національними та міжнародними положеннями.

## РОЗДІЛ 4

### Конфіденційність

- 4.1 Професійні бухгалтери зобов'язані дотримуватися конфіденційності інформації про справи клієнта або роботодавця, отриманої під час надання професійних послуг. Обов'язок щодо збереження конфіденційності залишається в силі і після припинення стосунків між професійним бухгалтером та його клієнтом або роботодавцем.
- 4.2 Професійний бухгалтер повинен завжди дотримуватися конфіденційності, доки йому не нададуть спеціальний дозвіл розкрити інформацію або якщо розкриття цієї інформації є юридичним або професійним правом чи обов'язком.
- 4.3 Професійні бухгалтери повинні забезпечити дотримання конфіденційності їх підлеглими та особами, які надають консультації чи допомогу.
- 4.4 Конфіденційність стосується не лише розкриття інформації. Конфіденційність також вимагає, щоб професійний бухгалтер, який одержує інформацію при наданні професійних послуг, не використовував (або не вдавав ніби використовує) цю інформацію для особистої вигоди або вигоди третьої сторони.
- 4.5 Професійний бухгалтер має доступ до великого обсягу конфіденційної інформації про справи клієнта або роботодавця, яка не розкривається громадськості. Тому слід вірити, що професійний бухгалтер не розкриє інформацію іншим особам без дозволу. Це не стосується розкриття такої інформації з метою належного виконання обов'язків професійного бухгалтера відповідно до професійних стандартів.
- 4.6 В інтересах суспільства та бухгалтерів слід визначити професійні стандарти щодо конфіденційності та надати рекомендації щодо характеру та обсягу обов'язків стосовно конфіденційності, а також обставин, за яких дозволяється або вимагається розкривати інформацію, отриману при наданні професійних послуг.
- 4.7 Однак слід визнати, що конфіденційність інформації передбачена статутним або загальним правом і тому докладні етичні вимоги щодо конфіденційності залежатимуть від особливостей законодавства кожної країни з організацій-членів.
- 4.8 Приклади важливих обставин, що їх треба розглядати, приймаючи рішення про те, чи можна розкривати конфіденційну інформацію:
  - а) розкриття інформації дозволене. Якщо клієнт або роботодавець дає дозвіл на розкриття інформації, слід розглянути інтереси всіх сторін, у тому числі третіх сторін, інтереси яких можуть зачіпатися при розкритті інформації;

- б) розкриття інформації передбачене законом. Далі наведено приклади, коли професійний бухгалтер згідно із законодавством зобов'язаний розкривати конфіденційну інформацію:
- і) для надання документів або свідчень при розгляді судової справи;
  - іі) для повідомлення відповідних державних органів про виявлені порушення законодавства;
- в) розкриття інформації є професійним обов'язком або правом і потрібне:
- і) для дотримання технічних стандартів та етичних вимог; таке розкриття інформації не суперечить викладеному в цьому розділі;
  - іі) для захисту професійних інтересів професійного бухгалтера при розгляді судової справи;
  - ііі) для виконання вимог перевірки якості (або перевірки контролю якості, що проводиться іншим професійним бухгалтером), установлених організацією — членом МФБ або професійною організацією;
  - іv) як відповідь на запит чи відповіді при розслідуванні, що його проводить організація — член МФБ або регулювальний орган.
- 4.9 Якщо професійний бухгалтер визначив, що конфіденційну інформацію можна розкрити, тоді йому слід розглянути такі важливі моменти:
- чи відомі та обґрунтовані всі відповідні факти (тією мірою, якою це можливо); якщо існують необґрунтовані факти або думки, слід використовувати професійне судження для того, щоб визначити, який тип інформації слід розкрити (якщо її взагалі варто розкривати);
  - якого роду повідомлення очікується та адресат; зокрема, професійний бухгалтер повинен бути впевнений у тому, що сторони, яким адресовано повідомлення, є належними одержувачами і мають обов'язки діяти на його основі;
  - чи буде професійний бухгалтер нести будь-яку юридичну відповідальність за те, що зробив повідомлення, та за наслідки цього.
  - У таких ситуаціях професійні бухгалтери повинні розглянути необхідність вдатися до порад юриста та (або) відповідної професійної організації (організацій).

## РОЗДІЛ 5

### Податкова практика

- 5.1 Професійний бухгалтер, що надає професійні послуги з оподаткування, має право сприяти найкращій позиції для вигоди клієнта або роботодавця за умови, що послуги надаються з професійною компетентністю, жодним чином не шкодять чесності та об'єктивності і, на думку професійного бухгалтера, відповідають законодавству. Спірні питання можуть тлумачитися на користь клієнта або роботодавця (за умови розумного обґрунтування відповідної позиції).
- 5.2 Професійний бухгалтер не повинен обіцяти клієнтові або роботодавцю, що підготовлена податкова декларація або надані рекомендації з оподаткування є незаперечними. Навпаки, професійний бухгалтер повинен ознайомити клієнта або роботодавця з обмеженнями, властивими податковим рекомендаціям та послугам, так, щоб висловлення думки не було прийняте за ствердження факту.
- 5.3 Професійному бухгалтерові, що готує чи допомагає готувати податкову декларацію, слід повідомити клієнта або роботодавця, що відповідальність за зміст звітності несе передусім клієнт або роботодавець. Професійному бухгалтерові слід ужити необхідних заходів для забезпечення того, щоб податкова звітність була належно підготовлена на основі отриманої інформації.
- 5.4 Надані клієнтові або роботодавцеві рекомендації чи пропозиції з оподаткування, що мають суттєві наслідки, треба зафіксувати у формі листа або у формі пам'ятки-нагадування.
- 5.5. Професійному бухгалтерові не слід бути причетним до будь-якої декларації або повідомлення, якщо є підстави вважати, що вони:
- містять помилкові або оманливі відомості;
  - містять відомості або інформацію, надані через недбалість чи не перевірені щодо правдивості або помилковості;
  - містять пропуски або вносять плутанину в інформацію, надання якої вимагається, та вводять податкові органи в оману.
- 5.6 Професійний бухгалтер може підготувати податкові декларації, використовуючи приблизні оцінки, якщо вони є загальноприйнятими або коли за цих обставин одержати точні дані неможливо. Якщо використовуються приблизні оцінки, то вони повинні бути представлені так, щоб не створювалося враження, начебто вони точніші, ніж є насправді. Професійному бухгалтерові треба переконатися, що за цих обставин приблизні оцінки є обґрунтованими.
- 5.7 Готуючи податкову декларацію, професійний бухгалтер, як правило, може покладатися на інформацію, надану клієнтом або роботодавцем, за

умови, що така інформація є обґрунтованою. Хоча проводити перевірку або огляд документів чи інших свідчень для підтвердження інформації не вимагається, професійному бухгалтерові слід, коли це доцільно, заохочувати надання таких підтверджуючих даних.

Крім того, професійному бухгалтерові:

- а) слід по змозі користуватися податковими деклараціями клієнта за попередні роки;
- б) слід за потреби подавати запити в тих випадках, коли інформація виявляється неточною або неповною;
- в) рекомендовано звертатися до реєстрів обліку господарської діяльності.

5.8 Якщо професійний бухгалтер довідається про суттєву помилку або пропуск суттєвої інформації у податковій декларації за попередній рік (до якої професійний бухгалтер може бути або не бути причетний) чи про неподання необхідної податкової декларації, він зобов'язаний:

- а) негайно повідомити клієнта або роботодавця про помилку чи пропуск та рекомендувати розкрити інформацію податковим органам. Звичайно, професійний бухгалтер не зобов'язаний інформувати податкові органи; він також не повинен це здійснювати без дозволу;
- б) якщо клієнт або роботодавець не виправляє помилки, то професійному бухгалтерові слід:
  - i) інформувати клієнта або роботодавця про неможливість виконувати роботу для нього у зв'язку з такою декларацією або іншою пов'язаною з нею інформацією, наданою податковим органам;
  - ii) розглянути питання про те, чи відповідає подальша робота на будь-якій посаді, що виконується для клієнта або роботодавця, професійним зобов'язанням;
- в) якщо професійний бухгалтер зробить висновок про те, що професійні стосунки із клієнтом або роботодавцем можна продовжувати, треба вжити всіх доцільних заходів для того, щоб уникнути повторення помилок у наступних податкових деклараціях;
- г) у деяких країнах через професійні або законодавчі вимоги професійному бухгалтерові треба надати інформацію податковим органам про його непричетність до певної податкової декларації чи іншої інформації, а також про те, що він припинив виконувати роботу для відповідного клієнта або роботодавця. За цих обставин професійному бухгалтерові слід повідомити клієнта або роботодавця про стан справ до інформування про це податкових органів; але не слід надавати додаткової інформації податковим органам без згоди клієнта або роботодавця, за винятком випадків, коли він зобов'язаний надавати таку інформацію згідно із законодавством.

## РОЗДІЛ 6

### Міжнародна діяльність

- 6.1 При застосуванні етичних вимог до міжнародної діяльності може виникати безліч ситуацій. Незважаючи на те, чи є особа професійним бухгалтером лише в одній країні, чи й у країні, в якій надаються послуги, спосіб ведення справ повинен бути однаковим.
- 6.2 Професійний бухгалтер, сертифікований в одній країні, може мешкати в іншій країні чи тимчасово перебувати в цій країні з метою надання професійних послуг. За будь-яких обставин професійному бухгалтерові слід надавати професійні послуги згідно з відповідними технічними стандартами та етичними вимогами. У цьому розділі не розглядаються конкретні технічні стандарти, яких треба дотримуватися. Однак професійний бухгалтер завжди повинен керуватися етичними вимогами, викладеними далі.
- 6.3 Якщо професійний бухгалтер надає послуги не в країні, де він мешкає, та між етичними вимогами двох країн щодо конкретних питань є розбіжності, слід застосовувати такі положення:
- а) якщо етичні вимоги країни, у якій надаються послуги, є менш жорсткими, ніж вимоги, передбачені Кодексом етики МФБ, то треба застосовувати вимоги Кодексу етики МФБ;
  - б) якщо етичні вимоги країни, у якій надаються послуги, є більш жорсткими, ніж вимоги, передбачені Кодексом етики МФБ, то треба застосовувати етичні вимоги країни, у якій надаються послуги;
  - в) якщо етичні вимоги країни, де мешкає професійний бухгалтер, є обов'язковими для послуг, наданих за межами такої країни, і більш жорсткими, ніж зазначені в підпунктах а) і б), то слід застосовувати етичні вимоги країни, де мешкає професійний бухгалтер. У випадку міжнародної реклами та пропонування послуг див. також розділ 14, параграфи 14.4 і 14.5).

## **РОЗДІЛ 7**

### **Оприлюднення інформації\*\***

- 7.1 Організовуючи збут своїх послуг та розміщування себе на ринку, професійні бухгалтери не повинні:
- а) використовувати засоби, які завдають шкоди репутації бухгалтерів;
  - б) робити перебільшені заяви про послуги, що їх вони можуть запропонувати, кваліфікацію, яку вони мають, та досвід, якого вони набули;
  - в) давати зневажливі відгуки про роботу інших бухгалтерів.

---

\* Див. визначення на стор. 21—22.



## ЧАСТИНА Б (ЗАСТОСОВУЄТЬСЯ ДО ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ-ПРАКТИКІВ)

### РОЗДІЛ 8

#### Незалежність

8.1 Незалежність членів групи аудиторів, що виконують завдання з надання впевненості\*, фірми, та, якщо прийнятно, мережевої фірми\* від замовника завдання з надання впевненості\* служить інтересам громадськості і тому цього вимагає Кодекс етики.

8.2 Завдання з надання впевненості покликані підвищити довіру до інформації про предмет завдання шляхом оцінювання відповідності цього предмету в усіх суттєвих аспектах придатним критеріям. Міжнародний стандарт з надання впевненості, виданий Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, визначає цілі та елементи завдань з надання впевненості для забезпечення високого або помірною рівня впевненості. Рада з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості опублікувала також окремі стандартні положення для певних завдань з надання впевненості. Наприклад, Міжнародні стандарти аудиту містять особливі стандартні положення з аудиторської перевірки (впевненість високого рівня) та огляду (впевненість помірною рівня) фінансових звітів.

Параграфи 8.3—8.6 наведено з Міжнародного стандарту аудиту “Надання впевненості”; вони визначають характер завдання з надання впевненості. Тут ці параграфи потрібні лише для визначення характеру завдання з надання впевненості. Для повного розуміння цілей та елементів завдання з надання впевненості слід звернутися до повного тексту МПСА 100 “Завдання з надання впевненості”.

8.3 Чи є певне завдання завданням з надання впевненості, залежить від наявності таких елементів:

- а) тристоронніх відносин між:
  - i) професійним бухгалтером;
  - ii) відповідальною стороною;
  - iii) користувачем;
- б) предмету;
- в) відповідних критеріїв;
- г) процесу виконання завдання;
- г) висловлення думки.

\* Див. визначення на стор. 21—22.

Відповідальна сторона та користувач часто належать до різних організацій, але це не є обов'язковою умовою. Відповідальна сторона та користувач можуть працювати в одній організації, наприклад, головний орган може потребувати впевненості в інформації, що її надає компонент цієї організації. Відносини між відповідальною стороною та користувачем треба розглядати в контексті конкретного завдання.

- 8.4 Існує багато видів завдань з надання впевненості, які можуть у будь-якій комбінації охоплювати:
- завдання, результатом яких є надання висновку про велику кількість предметів перевірки (це стосується фінансової та не фінансової інформації);
  - завдання, розраховані на надання високого або помірного рівня впевненості;
  - завдання з підтвердження та складання безпосереднього висновку;
  - завдання, результатом яких є надання висновку зовнішнього та внутрішнього характеру;
  - завдання, які виконують у приватному або в державному секторі.
- 8.5 Предмет перевірки завдання з надання впевненості може мати різну форму, наприклад:
- дані (наприклад, історична або прогнозна фінансова інформація, статистична інформація, показники результатів діяльності);
  - системи та процеси (наприклад, система внутрішнього контролю);
  - поведінка (наприклад, корпоративне управління, відповідність законодавству, управління людськими ресурсами).
- 8.6 Не всі завдання, що виконуються професійними бухгалтерами, є завданнями з надання впевненості. Це не доводить, що професійні бухгалтери не виконують таких завдань, а означає лише, що вони не охоплені цим Стандартом. До завдань, які не є завданнями з надання впевненості, але часто виконуються професійними бухгалтерами, належать такі:
- узгоджувальні процедури;
  - складання фінансової та іншої інформації;
  - складання податкових декларацій, які не передбачають висловлення думки, а також консультування з оподаткування;
  - консалтинг з менеджменту;
  - інші консультативні послуги.

8.7 Цей розділ Кодексу етики (Розділ) надає концептуальну основу, побудовану на певних принципах, для визначення, оцінювання та реагування на загрози незалежності. Концептуальна основа встановлює принципи, які члени групи з надання впевненості, фірми та мережевої фірми мають застосовувати, щоб визначити загрози незалежності, оцінити значущість цих загроз та, якщо загрози не є явно незначними, визначити та вжити застережних заходів для усунення загроз чи зменшення їх до прийнятного рівня. Для визначення, яких застережних заходів вживати, необхідне судження. Деякі застережні заходи можуть ліквідувати загрозу, інші — знизити до прийнятного рівня. Цей Розділ вимагає від членів групи з надання впевненості, фірми чи мережевої фірми застосування принципів до конкретних обставин, що розглядаються. Мета наведених прикладів — проілюструвати застосування принципів, викладених у цьому Розділі, при цьому слід враховувати, що вони не задумані (і не слід тлумачити їх) як вичерпний перелік усіх обставин, які можуть створювати загрози для незалежності. Отже, групі з надання впевненості, фірмі чи групі фірм недостатньо просто наслідувати наведені приклади, скоріше їм слід застосовувати принципи цього Розділу до конкретних обставин, з якими вони стикаються.

### Концептуальний підхід до незалежності

8.8 Незалежність вимагає:

а) незалежності думки:

це така спрямованість думок, яка дає можливість надати висновок без будь-якого впливу, що може ставити під загрозу професійне судження, і діяти чесно з об'єктивністю та професійним скептицизмом;

б) незалежності поведінки:

уникнення фактів та обставин, настільки суттєвих, що розсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, в тому числі вжиті застережні заходи, обґрунтовано дійшла би висновку, що чесність, об'єктивність чи професійний скептицизм фірми, члена групи з надання впевненості знаходяться під загрозою.

8.9 Вживання слова “Незалежність” поза контекстом може створювати непорозуміння. Взятє окремо слово може призвести спостерігачів до припущення, що особа, яка здійснює професійне судження, має бути вільною від усіх економічних, фінансових та інших відносин. Це неможливо, оскільки кожен член суспільства має стосунки з іншими особами. Тому значущість економічних, фінансових та інших стосунків також слід оцінювати з огляду на те, що розсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, обґрунтовано вважатиме неприйнятним.

- 8.10 Багато різних обставин чи збіг обставин можуть мати відношення до цього, тому, відповідно, неможливо визначити кожну ситуацію, яка створює загрози для незалежності, та визначити відповідні пом'якшувальні заходи, яких слід вжити. Крім того, характер завдань з надання впевненості може бути різним і тому можуть існувати різні загрози, що вимагає вживання різних застережних заходів. Отже, концептуальна основа, яка вимагає від фірм та членів груп з надання впевненості визначати, оцінювати та вирішувати проблеми загрози для незалежності, а не просто дотримуватися конкретних правил, що можуть бути довільними, служить інтересам громадськості.
- 8.11 Цей Розділ базується на концептуальному підході, що враховує загрози незалежності, вжиті застережні заходи та інтереси громадськості. За таким підходом фірми та члени груп з надання впевненості беруть на себе зобов'язання визначати та оцінювати обставини та стосунки, які створюють загрози для незалежності, а також вживати відповідних заходів для усунення таких загроз чи зменшення їх до прийнятного рівня за допомогою запобіжних заходів. Крім визначення та оцінювання взаємовідносин між фірмою, групою фірм, членами групи з надання впевненості та клієнтом, слід враховувати, чи створюють загрози для незалежності взаємовідносини між особами, які не є членами групи з надання впевненості, та клієнтом з надання впевненості.
- 8.12 Цей Розділ визначає концептуальну основу принципів, які члени групи з надання впевненості, фірми та мережевої фірми повинні застосовувати для визначення загроз, оцінювання їхньої значимості та, якщо загрози не є явно незначними, визначати та вживати застережних заходів для усунення загроз чи зменшення їх до прийнятного рівня, який не створює загрозу для незалежності думки та незалежності поведінки.
- 8.13 Принципи цього Розділу застосовують до всіх завдань з надання впевненості. Характер загроз для незалежності та прийнятні застережні заходи, необхідні для усунення загроз чи зменшення їх до прийнятного рівня, змінюються залежно від характеристик окремого завдання: певне завдання з надання впевненості є завданням аудиторської перевірки чи іншим типом завдання; у разі якщо завдання з надання впевненості не є завданням аудиторської перевірки, — залежно від мети, предмету та користувачів висновку. Тому фірмі слід оцінювати відповідні обставини, характер завдання з надання впевненості та загрози для незалежності, вирішуючи, чи доцільно приймати або продовжувати завдання, а також характер запобіжних заходів і чи потрібно конкретній особі бути членом групи, що виконує завдання з надання впевненості.
- 8.14 Завдання з аудиторської перевірки надає впевненість великій кількості потенційних користувачів, отже, крім незалежності думки, особливе значення має незалежність поведінки. Відповідно, щодо **клієнтів з аудиту\***, необхідно, щоб члени групи з надання впевненості, фірма та

\* Див. визначення на стор. 21—22.

мережева фірма були незалежними від клієнта з аудиту. Подібні міркування у разі завдання з надання впевненості, що надається клієнтам з надання впевненості, які не є клієнтами з аудиту, вимагають, щоб члени групи, які виконують завдання з надання впевненості та фірма були незалежними від клієнта не з надання впевненості. У разі таких завдань слід враховувати будь-які загрози, що, як фірма має підстави вважати, можуть виникнути через інтереси та взаємовідносини мережевої фірми.

8.15 У разі надання висновку з надання впевненості клієнту з надання впевненості, який не є клієнтом з аудиту, спеціально призначеного для обмеженого користування певними користувачами, вважається, що користувачі висновку обізнані з метою, предметом та обмеженнями висновку, оскільки вони брали участь у встановленні характеру та обсягу інструкцій фірми з надання послуг, включаючи критерії, за якими слід оцінювати предмет завдання. Ця обізнаність та розширені можливості фірми повідомляти про застережні заходи всім користувачам висновку підвищує ефективність застережних заходів з незалежності поведінки. Такі обставини фірма може враховувати при оцінюванні загроз для незалежності та розгляді відповідних застережних заходів, необхідних для усунення загроз чи зменшення їх до прийнятного рівня. Щонайменше, потрібно буде застосовувати положення цього Розділу при оцінюванні незалежності членів групи з надання впевненості та їхніх **найближчих та близьких родичів\***. Також, якщо фірма має суттєвий фінансовий інтерес, прямиий чи опосередкований, у компанії клієнта з надання впевненості, то загроза власного інтересу, що виникла, може бути такою значною, що жодний застережний захід не зменшить її до прийнятного рівня. Достатнім може бути розгляд будь-яких загроз внаслідок інтересів та стосунків мережевої фірми.

8.16 Відповідно:

якщо завдання з надання впевненості виконується для клієнта з аудиту, необхідна незалежність членів групи з надання впевненості, фірми та мережевої фірми від клієнта;

якщо завдання з надання впевненості виконується для клієнтів, які не є клієнтами з аудиту, коли висновок спеціально призначений для обмеженого користування певних користувачів, необхідна незалежність членів групи з надання впевненості та фірми від клієнта;

якщо завдання з надання впевненості виконується для клієнтів, які не є клієнтами з аудиту, коли висновок спеціально призначений для обмеженого користування певних користувачів, необхідна незалежність членів групи з надання впевненості від клієнта. Крім цього, фірмі не треба мати **прямиий чи опосередкований фінансовий інтерес\*** у компанії клієнта.

\* Див. визначення на стор. 21—22.

## КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ

Ці вимоги до незалежності при виконанні завдань з надання впевненості можна проілюструвати таким чином:

Клієнт	Тип завдання з надання впевненості		
	Аудит	Інше, ніж аудит завдання: необмежене користування	Інше, ніж аудит завдання: обмежене користування
Клієнт з аудиту	Група з надання впевненості, фірма та група фірм		
Клієнт з надання впевненості, який не є клієнтом з аудиту		Група з надання впевненості та фірма	Група з надання впевненості та фірма не мають суттєвого фінансового інтересу

- 8.17 Загрози та застережні заходи, визначені в цьому Розділі, розглядаються, як правило, в контексті інтересів або стосунків між фірмою, групою фірм, членом групи з надання впевненості та клієнтом з надання впевненості. Якщо клієнт з аудиту зареєстрований на біржі, від фірми та будь-яких груп фірм вимагається розгляд інтересів та відносин, що мають відношення до об'єктів господарювання, зв'язаних із суб'єктом. В ідеальному випадку таких суб'єктів господарювання та інтереси і відносини слід визначати заздалегідь. Для всіх інших клієнтів з надання впевненості, коли група з надання впевненості має підстави вважати, що **зв'язаний суб'єкт господарювання\*** такого клієнта з надання впевненості підлягає оцінці незалежності фірми від клієнта, групі з надання впевненості слід враховувати цей зв'язаний суб'єкт господарювання при оцінюванні незалежності та вживанні відповідних застережних заходів.
- 8.18 Оцінку загроз для незалежності та подальші заходи слід підтверджувати доказами, отриманими до прийняття завдання та протягом його виконання. Зобов'язання зробити таку оцінку та вжити заходів виникає, якщо фірма, мережева фірма чи група з надання впевненості знають, чи обґрунтовано очікують, що знатимуть про обставини чи відносини, які можуть створювати загрози для незалежності. Можуть траплятися випадки, коли фірма, фірма мережі чи окрема особа ненавмисно порушують вимоги цього Розділу. Якщо відбувається таке ненавмисне порушення, воно, як правило, не становитиме загрози для незалежності стосовно клієнта з надання впевненості за умови наявності у фірми політики та процедур контролю якості для сприяння незалежності; коли таке порушення виявляють, його негайно виправляють та вживають необхідних застережних заходів.

\* Див. визначення на стор. 21—22.

8.19 У тексті цього Розділу постійно згадуються значні та явно незначні загрози при оцінюванні незалежності. Розглядаючи значущість будь-якого конкретного питання, слід враховувати якісні та кількісні фактори. Питання слід вважати явно незначним, тільки якщо можна думати, що воно тривіальне і не стосується справи.

### Мета і структура цього Розділу

8.20 Мета цього Розділу — надати допомогу фірмам та членам груп з надання впевненості щодо:

- а) визначення загроз для незалежності;
- б) оцінювання, чи є ці загрози явно незначними;
- в) визначення та вживання відповідних застережних заходів для усунення чи зменшення загроз до прийнятного рівня у випадках, коли загрози не є явно незначними.

У разі відсутності застережних заходів для зменшення загрози до прийнятного рівня, єдині можливі заходи — ліквідувати діяльність чи інтерес, що створюють загрози, або відмовитися продовжувати завдання з надання впевненості.

8.21 Цей Розділ накреслює в загальних рисах загрози для незалежності (параграфи 8.28—8.33). Потім дається аналіз застережних заходів, які здатні усунути ці загрози або зменшити до прийнятного рівня (параграфи 8.34—8.47). Він закінчується кількома прикладами, як слід застосовувати цей концептуальний підхід до незалежності за конкретних обставин та при конкретних відносинах. Приклади розглядають загрози для незалежності, які можуть спричиняти конкретні обставини та відносини (параграфи 8.100 і далі). Професійне судження використовують для визначення відповідних застережних заходів з усунення загроз для незалежності або зменшення їх до прийнятного рівня. В деяких прикладах загрози для незалежності настільки суттєві, що єдино можливі заходи — ліквідувати діяльність чи інтерес, що створюють загрозу, або відмовитися від прийняття чи продовження завдання з надання впевненості. В інших прикладах загрозу можна усунути або зменшити до прийнятного рівня шляхом вживання застережних заходів. Приклади не є вичерпними.

8.22 Якщо визначено загрози, що не є явно незначними, і фірма вирішує прийняти або продовжувати завдання з надання впевненості, рішення слід оформити документально. Цей документ має містити опис визначених загроз та застережних заходів, вжитих для усунення або зменшення загроз до прийнятного рівня.

8.23 Оцінка значущості будь-яких загроз для незалежності та застережних заходів, необхідних для зменшення будь-яких загроз до прийнятного рівня, має враховувати інтереси громадськості. Певні суб'єкти господарювання можуть становити значний громадський інтерес через

те, що вони мають багато акціонерів унаслідок своєї діяльності, розміру чи корпоративного статусу. Прикладами таких суб'єктів господарювання можуть бути зареєстровані на біржі компанії, кредитні установи, страхові компанії та пенсійні фонди. Через великий інтерес громадськості до фінансових звітів зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання в певних параграфах цього Розділу йдеться про додаткові питання, доречні для аудиторської перевірки зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання. Слід також розглянути застосування принципів, викладених у цьому Розділі у зв'язку з аудиторською перевіркою зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання клієнтів, до інших клієнтів з аудиту, які можуть становити значний громадський інтерес.

### Національні перспективи

- 8.24 Цей Розділ встановлює концептуальну основу вимог з незалежності до завдання з надання впевненості, тобто, міжнародні стандартні положення, на яких слід ґрунтувати національні стандарти. Відповідно, жодній країні — члену МФБ чи фірмі не дозволяється застосовувати менш суворі стандартні положення, ніж викладені в цьому Розділі. Проте, якщо країнам — членам МФБ чи фірмам заборонено виконувати вимоги певних частин цього Розділу внаслідок законів чи нормативних актів, їм слід виконувати вимоги всіх інших частин цього Розділу.
- 8.25 Певні приклади цього Розділу показують, як застосовувати принципи до аудиторських завдань щодо **зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання\***. Якщо країна — член МФБ обирає не розрізняти завдання з аудиту щодо зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання від інших завдань з аудиту, приклади, що стосуються зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання, слід розглянути з метою застосування в усіх завданнях з аудиту.
- 8.26 Коли фірма виконує завдання з надання впевненості відповідно до Міжнародного стандарту “Завдання з надання впевненості” або певних стандартних положень про завдання з надання впевненості, опублікованих Радою з Міжнародних стандартів аудиту та завдань з надання впевненості, як, наприклад, аудиторську перевірку чи огляд фінансових звітів відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, члени групи з надання впевненості і фірма мають виконувати вимоги цього Розділу, якщо законодавство чи нормативні акти не забороняють дотримуватися певних частин цього Розділу. У таких випадках члени групи з надання впевненості та фірма мають виконувати вимоги всіх інших частин цього Розділу.
- 8.27 Деякі країни та культури могли встановити, законодавчо чи через загальну практику, визначення відносин, які відрізняються від використаних у цьому Розділі. Наприклад, деякі національні законодавчі

\* Див. визначення на стор. 21—22.



чи регулювальні органи могли встановити переліки осіб, яких слід вважати близькими родичами, що відрізняються від визначень у цьому Розділі. Фірми, мережева фірма та члени групи з надання впевненості мають знати про такі відмінності та дотримуватися суворіших вимог.

### Загрози незалежності

- 8.28 На незалежність потенційно впливають загрози власного інтересу, власної оцінки, захисту, особистих та сімейних стосунків та тиску.
- 8.29 “Загроза власного інтересу” має місце, якщо фірма чи член групи з надання впевненості можуть отримувати вигоди внаслідок фінансового інтересу до клієнта з надання впевненості чи конфлікту власних інтересів з ним.

Приклади обставин, які можуть створювати таку загрозу, визначаються, але не обмежуються, таким:

- а) прямий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес до клієнта з надання впевненості;
  - б) позики або гарантії, які надають або отримують клієнт з надання впевненості чи будь-хто з його директорів або посадових осіб\*;
  - в) неналежна залежність загальної суми гонорару від клієнта з надання впевненості;
  - г) занепокоєння щодо можливості втратити завдання;
  - г) встановлення тісних ділових стосунків з клієнтом з надання впевненості;
  - д) майбутнє працевлаштування у компанії клієнта з надання впевненості;
  - е) умовні гонорари, що стосуються завдань з надання впевненості.
- 8.30 “Загроза власної оцінки” має місце, якщо (1) продукт чи судження у попередньому завданні з надання впевненості або завданні, не пов’язаному з наданням впевненості, треба оцінити повторно, щоб отримати висновки про завдання з надання впевненості; або (2) якщо член групи з надання впевненості раніше був директором, посадовою особою чи працівником, який міг здійснювати прямий і значний вплив на предмет завдання з надання впевненості.

Приклади обставин, які можуть створювати таку загрозу, визначаються, але не обмежуються, таким:

- а) член групи з надання впевненості є чи був директором або посадовою особою клієнта з надання впевненості;
- б) член групи з надання впевненості є чи був працівником клієнта з надання впевненості та міг здійснювати прямий і значний вплив на предмет завдання з надання впевненості;

- в) виконання послуг для клієнта з надання впевненості, які безпосередньо впливають на предмет завдання з надання впевненості;
- г) підготовка вихідних даних, які використовували для складання фінансових звітів чи підготовки інших записів, що є предметом завдання з надання впевненості.

8.31 “Загроза захисту” має місце, якщо фірма або член групи з надання впевненості подає чи його можуть сприймати, ніби він подає, позицію чи думку клієнта таким чином, що це може, чи сприймається, ніби може, створити загрозу для об’єктивності. Наприклад, це може бути випадок, коли фірма або член групи з надання впевненості підпорядковували своє судження судженню клієнта.

Приклади обставин, які можуть створювати таку загрозу, визначатися, але не обмежуються, таким:

- а) здійснення операцій або рекламування акцій чи інших цінних паперів клієнта;
- б) роль адвоката за дорученням клієнта з надання впевненості у судовій справі або при вирішенні спірних питань з третіми сторонами.

8.32 “Загроза особистих та сімейних стосунків” має місце, якщо завдяки тісним стосункам з клієнтом, посадовими особами чи працівниками, фірма або член групи з надання впевненості занадто співчуває інтересам клієнта.

Приклади обставин, які можуть створювати таку загрозу, охоплюють, але не обмежуються, таким:

- а) член групи з надання впевненості має **найближчого родича\*** або близького родича, який є директором або посадовою особою клієнта з надання впевненості;
- б) член групи з надання впевненості має найближчого родича або близького родича, який як працівник клієнта з надання впевненості, може справляти прямий та значний вплив на предмет завдання з надання впевненості;
- в) колишній партнер фірми є директором або посадовою особою клієнта з надання впевненості чи працівником, який може справляти прямий та значний вплив на предмет завдання з надання впевненості;
- г) тривалі стосунки старшого члена групи з надання впевненості з клієнтом з надання впевненості;
- г) прийняття подарунків та сувенірів, якщо їхня вартість не є явно незначною, від клієнта з надання впевненості, його директорів, посадових осіб чи працівників.

---

\* Див. визначення на стор. 21—22.

- 8.33 “Загроза тиску” має місце, якщо член групи з надання впевненості утримується від об’єктивних дій чи здійснення професійного судження під загрозами, фактичними чи відчутними, з боку директорів, посадових осіб чи працівників клієнта з надання впевненості.

Приклади обставин, які можуть створювати таку загрозу, визначаються, але не обмежуються, таким:

- а) загроза заміни через незгоду зі застосуванням облікового принципу;
- б) тиск, щоб неналежно занизити обсяг виконаної роботи для зменшення суми гонорарів.

### **Застережні заходи**

- 8.34 Фірма та члени групи з надання впевненості зобов’язані залишатися незалежними, враховуючи умови, в яких вони здійснюють практику, та наявні застережні заходи для усунення загроз чи зменшення їх до прийнятного рівня.

- 8.35 Коли загрози визначені не як явно незначні, слід визначити застережні заходи та вживати їх для усунення загроз чи зменшення їх до прийнятного рівня. Таке рішення слід оформлювати документально. Характер застережних заходів, яких слід вживати, буде різним за різних обставин. Завжди слід враховувати, що саме розсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, у тому числі застережні заходи, обґрунтовано вважатиме неприйнятним. На розгляд впливатимуть такі питання, як значущість загрози, характер завдання з надання впевненості, потенційні користувачі звіту з надання впевненості та структура фірми.

- 8.36 Застережні заходи можна поділити на три широкі категорії:

- а) застережні заходи, встановлені професійною організацією, законодавчим чи регулювальним органом;
- б) застережні заходи на підприємстві клієнта з надання впевненості;
- в) застережні заходи в межах власних систем та процедур фірми.

Фірмі та членам групи з надання впевненості слід відібрати застережні заходи для усунення чи зменшення загроз для незалежності, які не є явно незначними, до прийнятного рівня.

- 8.37 Застережні заходи, встановлені професійною організацією, законодавчим чи регулювальним органом, охоплюють таке:

- а) вимоги до освіти, професійної підготовки та досвіду для набуття статусу професіонала;
- б) вимоги подальшої професійної освіти;
- в) професійні стандарти та моніторинг і розгляд дисциплінарних порушень;

- г) зовнішній огляд системи контролю якості фірми;
  - г) законодавство, що регулює вимоги до незалежності фірми.
- 8.38 Застережні заходи у клієнта охоплюють таке:
- а) коли управлінський персонал клієнта призначає аудиторську фірму, призначення затверджують чи ухвалюють інші особи, а не управлінський персонал;
  - б) клієнт з надання впевненості має кваліфікованих працівників, які приймають управлінські рішення;
  - в) політика та процедури, які підкреслюють відповідальність клієнта з надання впевненості за достовірні фінансові звіти;
  - г) внутрішні процедури, які забезпечують об'єктивність вибору щодо доручення завдань, не пов'язаних з наданням впевненості;
  - г) структура корпоративного управління, наприклад, аудиторський комітет, який забезпечує відповідний нагляд та повідомлення про послуги фірми.
- 8.39 Аудиторські комітети можуть виконувати важливу роль у корпоративному управлінні, якщо вони не залежать від управлінського персоналу клієнта та можуть допомагати Раді директорів переконатися в тому, що фірма є незалежною при виконанні аудиторських функцій. Слід, щоб між фірмою та аудиторським комітетом (чи іншим органом управління, якщо такого аудиторського комітету немає) зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання був регулярний обмін інформацією щодо взаємовідносин та інших питань, які, на думку фірми, можна обґрунтовано вважати такими, що стосуються незалежності.
- 8.40 Фірма має встановлювати політику та процедури обміну інформацією про незалежність з аудиторськими комітетами чи іншим найвищим управлінським персоналом. У разі аудиторської перевірки зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання фірма має повідомляти в усній та письмовій формі, щонайменше раз на рік, про відносини та інші питання між фірмою, групою фірм та клієнтом з аудиту, які за професійним судженням фірми, можна обґрунтовано вважати такими, що стосуються незалежності. Питання, про які слід повідомляти, будуть різними у кожному конкретному випадку, тому рішення слід приймати фірмі, але, як правило, повідомлення будуть стосуватися проблем, викладених у цьому Розділі.
- 8.41 Застережні заходи у власних системах та процедурах фірми можуть охоплювати встановлені на фірмі застережні заходи, наприклад, такі:
- а) керівництво аудиторської фірми підкреслює важливість незалежності та сподівання, що члени групи з надання впевненості діятимуть в інтересах громадськості;

- б) політика та процедури щодо впровадження та моніторингу завдань з надання впевненості;
  - в) документально затверджена політика щодо незалежності з визначенням загроз для незалежності, оцінюванням значущості цих загроз та визначенням і вживанням застережних заходів для усунення чи зменшення загроз, які є явно незначними, до прийняттого рівня;
  - г) внутрішня політика та процедури для моніторингу дотримання політики та процедур фірми, пов'язаних з незалежністю;
  - г) політика та процедури, які надаватимуть можливість визначати інтереси чи стосунки між фірмою чи членами групи з надання впевненості та клієнтами з надання впевненості;
  - д) політика та процедури для моніторингу та, за необхідності, управління довірою до надходжень, отриманих від одного клієнта з надання впевненості;
  - е) використання різних партнерів та груп з окремими рівнями звітності щодо надання послуг, не пов'язаних з наданням впевненості, клієнтові з надання впевненості;
  - е) політика та процедури, що забороняють особам, які не є членами групи з надання впевненості, впливати на результати завдання з надання впевненості;
  - ж) своєчасне повідомлення політики та процедур фірми та будь-яких змін до них всім партнерам та фахівцям, включаючи відповідну підготовку та навчання;
  - з) призначення особи з вищого управлінського персоналу відповідальною за нагляд щодо адекватного функціонування системи застережних заходів;
  - и) засоби надання консультацій партнерам та фахівцям клієнтів з надання впевненості та пов'язаним з ними суб'єктам господарювання, від яких вони мають бути незалежними;
  - і) механізм розгляду дисциплінарних порушень для покращання дотримання політики та процедур;
  - ї) політика та процедури з надання повноважень персоналу повідомляти вищі рівні фірми про будь-які проблеми щодо незалежності та об'єктивності, які викликають занепокоєння; це охоплює також інформування персоналу про доступні для нього процедури.
- 8.42 Застережні заходи в межах власних систем та процедур фірми можуть охоплювати конкретні застережні заходи щодо завдань, наприклад, такі:
- а) залучення додаткового професійного бухгалтера для огляду виконаної роботи чи іншої консультації у разі необхідності. Ця особа

- може бути не з фірми чи мережевої фірми або з фірми чи мережевої фірми, які не мають відносин з групою з надання впевненості;
- б) консультації третьої сторони, наприклад, комітету незалежних директорів, регулювального органу чи іншого професійного бухгалтера;
  - в) ротация вищого персоналу;
  - г) обговорення питань незалежності з аудиторським комітетом чи іншим найвищим управлінським персоналом;
  - г) розкриття інформації аудиторському комітету чи іншому найвищому управлінському персоналу про характер наданих послуг та нарахований гонорар;
  - д) політика та процедури для забезпечення того, щоб члени групи з надання впевненості не приймали управлінських рішень для клієнта з надання впевненості і не брали на себе відповідальність за них;
  - е) залучення іншої фірми до виконання чи повторного виконання частини завдання з надання впевненості;
  - е) залучення іншої фірми до повторного виконання послуг, не пов'язаних з наданням впевненості, в обсязі, необхідному для прийняття на себе відповідальності за такі послуги;
  - ж) виключення особи з групи з надання впевненості, якщо фінансові інтереси чи взаємовідносини цієї особи створюють загрозу для незалежності.
- 8.43 Якщо наявні застережні заходи, подібні до наведених вище, недостатні для усунення чи для зменшення загроз для незалежності до прийнятного рівня, або якщо фірма обирає не ліквідувати діяльність чи інтереси, що створюють загрозу, єдиним напрямком дій може бути відмова від виконання чи скасування завдання з надання впевненості.

#### **Період виконання завдання**

- 8.44 Члени групи з надання впевненості і фірма мають бути незалежними від клієнта з надання впевненості протягом періоду виконання завдання з надання впевненості. Період виконання завдання починається, коли група з надання впевненості починає виконувати послуги з надання впевненості та закінчується, коли надається висновок з надання впевненості, за винятком випадків, коли завдання з надання впевненості є частим за характером. Якщо очікується, що завдання з надання впевненості буде повторюватися, період виконання завдання закінчується, коли будь-яка сторона повідомляє про закінчення професійних взаємовідносин чи про надання кінцевого висновку з надання впевненості, незалежно від того, що з цього відбувається пізніше.
- 8.45 У разі виконання завдання з аудиту, період виконання завдання включає період, що його охоплюють фінансові звіти, про які фірма надає

висновок. Коли суб'єкт господарювання стає клієнтом з аудиту протягом періоду, охопленого фінансовими звітами, про які фірма надаватиме висновок, або пізніше, фірма повинна розглянути, чи можуть створюватися загрози для незалежності внаслідок:

- фінансових чи ділових відносин з клієнтом з аудиту протягом періоду, охопленого фінансовими звітами, про які фірма надаватиме висновок, або пізніше, але до прийняття завдання з аудиту; або
- попередніх послуг, наданих клієнтові з аудиту.
- Подібно до цього, у разі виконання завдання з надання впевненості, яке не є завданням з аудиту, фірмі слід розглянути, чи можуть будь-які фінансові чи ділові відносини або попередні послуги створити загрози для незалежності.

8.46 Якщо послуги, не пов'язані з завданням з надання впевненості, були надані клієнтові з аудиту протягом періоду, охопленого фінансовими звітами, чи пізніше, але до початку надання професійних послуг у зв'язку з аудиторською перевіркою і такі послуги були б заборонені протягом періоду виконання завдання, слід розглянути загрози для незалежності, якщо вони є, що виникають через такі послуги. Якщо загроза не є явно незначною, слід розглянути та вживати застережні заходи, за необхідності, для зменшення загрози до прийнятного рівня. Такі застережні заходи можуть охоплювати:

- обговорення питань незалежності, пов'язаних з наданням послуг, які не є наданням впевненості, з найвищим управлінським персоналом клієнта, наприклад, аудиторським комітетом;
- отримання підтвердження від клієнта з аудиту щодо відповідальності за результати послуг, які не є наданням впевненості;
- усунення від участі в завданні з аудиту персоналу, який надавав послуги, що не стосуються надання впевненості;
- залучення іншої фірми для огляду результатів послуг, що не стосуються надання впевненості, в обсягах та мірі, необхідних для того, щоб вона взяла на себе відповідальність за такі послуги.

8.47 Послуги, що не стосуються надання впевненості, надані незареєстрованому на біржі клієнтові з аудиту, не завдають шкоди незалежності фірми, коли клієнт стає зареєстрованим на біржі, за таких умов:

- попередні послуги, що не стосуються надання впевненості, дозволені згідно з цим Розділом для незареєстрованих на біржі клієнтів з аудиту;
- послуги закінчуються в межах розумного періоду часу з моменту реєстрації клієнта, якщо вони не дозволяються, згідно з цим Розділом для зареєстрованих на біржі клієнтів;

- фірма запровадила відповідні застережні заходи для усунення будь-яких загроз для незалежності, що виникають через попередні послуги, або зменшення їх до прийняттого рівня.

**Дата набрання чинності**

- 8.48. Цей Розділ застосовується до завдань з надання впевненості, якщо висновок про надання впевненості датований 31 січня 2004 р. чи пізніше. Заохочується його застосування і до цієї дати.



**Застосування принципів до конкретних ситуацій**

Показчик тем	Параграф
Вступ. . . . .	8.100
Фінансові інтереси . . . . .	8.102
Положення, що застосовуються до всіх клієнтів з надання впевненості . . . . .	8.104
Положення, що застосовуються до клієнтів з аудиту . . . . .	8.111
Положення, що застосовуються до клієнтів з надання впевненості, які не є клієнтами з аудиту. . . . .	8.120
Позики та гарантії . . . . .	8.124
Тісні ділові стосунки з клієнтами з надання впевненості . . . . .	8.130
Сімейні та особисті стосунки. . . . .	8.133
Працевлаштування у клієнтів з надання впевненості . . . . .	8.140
Нещодавня робота у клієнтів з надання впевненості. . . . .	8.143
Робота посадовою особою або директором у Раді клієнтів з надання впевненості. . . . .	8.146
Тривалі стосунки вищого персоналу з клієнтами з надання впевненості	
Загальні положення. . . . .	8.150
Клієнти з аудиту, які є зареєстрованими на біржі суб'єктами господарювання. . . . .	8.151
Надання послуг, які не є послугами з надання впевненості, клієнтам з надання впевненості. . . . .	8.155
Складання облікових записів та фінансових звітів . . . . .	8.163
Загальні положення. . . . .	8.166
Клієнти з аудиту, які не є зареєстрованими на біржі суб'єктами господарювання. . . . .	8.167
Клієнти з аудиту, які є зареєстрованими на біржі суб'єктами господарювання. . . . .	8.168
Надзвичайні ситуації. . . . .	8.170
Послуги з оцінки вартості . . . . .	8.171
Надання послуг у сфері оподаткування клієнтам з аудиту . . . . .	8.177
Надання послуг з внутрішнього аудиту клієнтам з аудиту . . . . .	8.178
Надання послуг з систем ІТ клієнтам з аудиту. . . . .	8.184
Тимчасове призначення працівників на посади у клієнта з аудиту . . . . .	8.189
Надання послуг з підтримки у судових справах клієнтам з аудиту . . . . .	8.190
Надання юридичних послуг клієнтам з аудиту . . . . .	8.193

## КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ

Підбір вищого управлінського персоналу для клієнта . . . . .	8.200
Корпоративні фінанси та подібна діяльність . . . . .	8.201
Гонорари та ціни	
Гонорари: відносний розмір . . . . .	8.203
Гонорари: прострочені . . . . .	8.205
Ціни . . . . .	8.206
Умовні гонорари . . . . .	8.207
Подарунки та сувеніри . . . . .	8.210
Поточна судова справа чи її загроза . . . . .	8.211

**Вступ**

- 8.100 Наведені нижче приклади визначають конкретні обставини та відносини, що можуть створювати загрози для незалежності. Приклади ілюструють потенційні загрози, що виникли, та застережні заходи для усунення або зменшення загроз до прийняттого рівня у певній ситуації. Приклади не є вичерпними. На практиці, від фірми, мережевої фірми та членів групи з надання впевненості вимагатиметься оцінювання наслідків подібних, але відмінних обставин і відносин та визначення, чи можна вжити застережних заходів, включаючи застережні заходи, зазначені у параграфах 8.37-8.42, для задовільного вирішення проблем загрози для незалежності. Параграфи 8.1-8.48 цього Розділу містять концептуальні рекомендації для надання допомоги в цьому процесі.
- 8.101 У деяких прикладах йдеться про клієнтів з аудиту, в інших — про клієнтів з надання впевненості, які не є клієнтами з аудиту. Приклади показують, як слід вживати застережних заходів для виконання членами групи з надання впевненості, фірмою та групою фірм вимог бути незалежними від клієнта з аудиту, а також членами групи з надання впевненості та фірмою бути незалежними від клієнта з надання впевненості, який не є клієнтом з аудиту. Приклади не включають висновки про надання впевненості клієнтові з надання впевненості, який не є клієнтом з аудиту, використання яких чітко обмежено заздалегідь визначеними користувачами. Як наведено у параграфі 8.15, для таких завдань члени групи з надання впевненості та їхні найближчі та близькі родичі мають бути незалежними від клієнта з надання впевненості. Також фірмі не слід мати суттєвий фінансовий інтерес, прямиий чи опосередкований, у компанії клієнта з надання впевненості.

**Фінансові інтереси**

- 8.102 Фінансовий інтерес у компанії клієнта з надання впевненості може створювати загрозу власної вигоди. При оцінювання значущості загрози та відповідних застережних заходів, які слід вжити для усунення чи зменшення загрози до прийняттого рівня, необхідно перевірити характер фінансового інтересу. Це включає оцінку ролі особи, що має фінансовий інтерес, суттєвості фінансового інтересу та типу фінансового інтересу (прямиий чи опосередкований).
- 8.103 При оцінюванні типу фінансового інтересу слід розглянути той факт, що фінансові інтереси варіюються від інтересів, коли особа не має контролю над інвестиційним механізмом або утримуваним фінансовим інтересом (наприклад, взаємний фонд, пайовий інвестиційний фонд чи подібний проміжний механізм), до інтересів, коли особа має контроль над фінансовим інтересом (наприклад, як довірений керуючий) або здатна впливати на інвестиційні рішення. При оцінюванні значущості будь-якої загрози для незалежності важливо перевірити ступінь контролю чи впливу, який можна здійснювати на посередника, утримуваний

фінансовий інтерес або стратегію інвестицій. Якщо контроль існує, фінансовий інтерес слід вважати прямим. Навпаки, коли утримувач фінансового інтересу не має можливості здійснювати такий контроль, фінансовий інтерес слід вважати опосередкованим.

**Положення, що застосовуються до всіх клієнтів з надання впевненості**

8.104 Якщо член групи з надання впевненості або його найближчий родич мають прямий фінансовий інтерес у компанії клієнта з надання впевненості, то загроза власного інтересу, що виникла, буде настільки значною, що єдиним застережним заходом, доступним для усунення загрози чи зменшення її до прийняттого рівня, буде:

- ліквідація фінансового інтересу до того, як особа стане членом групи з надання впевненості;
- ліквідація опосередкованого фінансового інтересу повністю чи ліквідація достатньої суми, щоб інтерес, який залишається, більше не був суттєвим, до того, як особа стане членом групи з надання впевненості; або
- усунення від завдання з надання впевненості члена групи з надання впевненості.

8.105 Якщо член групи з надання впевненості або його найближчий родич отримують, наприклад у спадщину, подарунок або внаслідок злиття прямий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес у компанії клієнта з надання впевненості, може створитися загроза власного інтересу. Для усунення загрози чи зменшення її до прийняттого рівня слід вжити таких застережних заходів:

- ліквідація фінансового інтересу найближчим часом; або
- усунення від завдання з надання впевненості члена групи з надання впевненості.

Протягом періоду до ліквідації фінансового інтересу або виключення особи з групи з надання впевненості, слід розглянути, чи необхідні додаткові застережні заходи для зменшення загрози до прийняттого рівня. Такі застережні заходи можуть включати:

- обговорення проблеми з найвищим управлінським персоналом, наприклад, аудиторським комітетом; або
- залучення додаткового професійного бухгалтера для огляду виконаної роботи, іншому випадку необхідна консультація.

8.106 Якщо член групи з надання впевненості знає, що його чи її близький родич мають прямий фінансовий інтерес чи суттєвий опосередкований інтерес у компанії клієнта з надання впевненості, може виникнути загроза власного інтересу. При оцінюванні значущості будь-якої загрози слід враховувати характер стосунків між членом групи з надання впевненості

та близьким родичем і суттєвість фінансового інтересу. Коли значущість фінансового інтересу оцінена, слід визначити застережні заходи та вжити їх за необхідності. Такі застережні заходи можуть включати:

- ліквідацію близьким родичем всього або значної частини фінансового інтересу найближчим часом;
- обговорення проблеми з найвищим управлінським персоналом, наприклад, аудиторським комітетом;
- залучення додаткового професійного бухгалтера, який не брав участі в завданні з надання впевненості, для огляду роботи, виконаної членом групи з надання впевненості, що має близького родича, в іншому разі необхідна консультація; або
- усунення від завдання з надання впевненості цієї особи.

8.107 Якщо фірма чи член групи з надання впевненості утримує прямий фінансовий інтерес чи суттєвий опосередкований інтерес у компанії клієнта з надання впевненості як довірений керуючий, може виникнути загроза власного інтересу внаслідок ймовірного впливу трасту на клієнта з надання впевненості. Відповідно, такий інтерес слід утримувати, тільки якщо:

- член групи з надання впевненості, найближчий родич члена групи з надання впевненості та фірма не є бенефіціантом трасту;
- інтерес, утримуваний у підприємстві клієнта з надання впевненості, не є суттєвим для трасту;
- траст не може здійснювати значний вплив на клієнта з надання впевненості;
- член групи з надання впевненості чи фірма не мають значного впливу на будь-які інвестиційні рішення, пов'язані з фінансовим інтересом у компанії клієнта.

8.108 Слід визначити, чи можуть створити загрозу власного інтересу фінансові інтереси осіб, які не є членами групи з надання впевненості, та їхніх найближчих та близьких родичів. Такими особами можуть бути:

- партнери та їхні найближчі родичі, які не є членами групи з надання впевненості;
- партнери та управлінські працівники, які надають послуги не з надання впевненості клієнтові з надання впевненості;
- особи, які мають тісні особисті стосунки з членом групи з надання впевненості.

Чи створюють інтереси, утримувані такими особами, загрозу власного інтересу, залежатиме від таких чинників:

- організаційної, операційної та звітної структури фірми;
- характеру стосунків між цією особою та членом групи з надання впевненості.

Слід оцінити значущість загрози та, якщо загроза не є явно незначною, визначити та вжити застережних заходів, необхідних для зменшення загрози до прийняттого рівня. Такі застережні заходи можуть включати:

- якщо доречно, політику обмеження участі осіб, які утримують такі інтереси;
- обговорення питання з найвищим управлінським персоналом, наприклад, аудиторським комітетом; або
- залучення додаткового професійного бухгалтера, який не брав участі в завданні з надання впевненості, для огляду виконаної роботи, в іншому разі необхідна консультація.

8.109 Ненавмисне порушення положень цього Розділу щодо фінансового інтересу у компанії клієнта з надання впевненості, не зашкодить незалежності фірми, мережевої фірми чи члена групи з надання впевненості, якщо:

- а) фірма та мережева фірма встановили політику та процедури, які вимагають від усіх професіоналів негайно доповідати фірмі про будь-які порушення, які є наслідком придбання, успадкування чи набуття іншим чином фінансового інтересу у компанії клієнта;
- б) фірма та мережева фірма негайно повідомляють свого співробітника про необхідність ліквідувати фінансовий інтерес;
- в) ліквідація відбувається на найближчу можливу дату після визначення проблеми або співробітника аудиторської фірми усувають від роботи в групі з надання впевненості.

8.110 Якщо відбулося ненавмисне порушення положень цього Розділу щодо фінансового інтересу у компанії клієнта з надання впевненості, фірмі слід визначити, чи вживати застережних заходів. Такі застережні заходи можуть включати:

- залучення додаткового професійного бухгалтера, який не брав участі в завданні з надання впевненості, для огляду роботи, виконаної членом групи з надання впевненості; або
- відсторонення цієї особи від участі у прийнятті будь-яких суттєвих рішень, що стосуються завдання з надання впевненості.

#### **Положення, що застосовуються до клієнтів з аудиту**

8.111 Якщо фірма або група фірм має прямиий фінансовий інтерес у компанії клієнта з аудиту, то загроза власного інтересу, що виникла, буде настільки значною, що жодні застережні заходи не зможуть зменшити загрозу до

прийнятого рівня. Отже, ліквідація фінансового інтересу буде єдиним заходом, який дасть фірмі можливість виконати завдання.

- 8.112 Якщо фірма або група фірм має суттєвий опосередкований фінансовий інтерес у компанії клієнта з аудиту, також може виникнути загроза власного інтересу. Єдині заходи, які дадуть фірмі, групі фірм можливість виконати завдання, — ліквідувати опосередкований інтерес повністю або ліквідувати достатню суму цього інтересу, щоб частина, яка залишається, більш не була суттєвою.
- 8.113 Якщо фірма або група фірм має прямий фінансовий інтерес у підприємстві, яке володіє контрольним пакетом акцій клієнта з аудиту, загроза власного інтересу, що виникла, буде настільки значною, що жодний застережний захід не зможе зменшити загрозу до прийнятого рівня. Єдині заходи, які дадуть фірмі можливість виконати завдання, — ліквідувати опосередкований інтерес повністю або ліквідувати достатню суму цього інтересу, щоб частина, яка залишається, більш не була суттєвою.
- 8.114 Якщо програма пенсійного забезпечення фірми чи мережевої фірми має фінансовий інтерес у компанії клієнта з аудиту, може виникнути загроза власного інтересу. Відповідно, слід оцінити значущість будь-якої такої загрози, що виникла, та, якщо загроза не є явно незначною, визначити та вжити застережних заходів, необхідних для усунення загрози чи зменшення її до прийнятого рівня.
- 8.115 Якщо інші партнери, включаючи партнерів, які не виконують завдання з надання впевненості чи їхні найближчі родичі в офісі\*, в якому працює **старший партнер, відповідальний за завдання\***, у зв'язку з аудиторською перевіркою, утримують прямий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес у компанії такого клієнта з аудиту, то загроза власного інтересу, що виникла, буде такою значною, що жодний застережний захід не зменшить її до прийнятого рівня. Відповідно, такі партнери чи їхні найближчі родичі не повинні утримувати будь-який такий інтерес у компанії цього клієнта з аудиту.
- 8.116 Офіс, в якому працює старший партнер, відповідальний за завдання, у зв'язку з аудиторською перевіркою, не обов'язково є офісом, до якого призначений цей партнер. Відповідно, якщо старший партнер, відповідальний за завдання, не знаходиться в офісі інших членів групи з надання впевненості, слід застосувати судження, щоб визначити, в якому офісі працює партнер у зв'язку з аудитом.
- 8.117 Якщо інші партнери та управлінські працівники, які виконують послуги не з надання впевненості для клієнта з аудиту, за винятком тих, участь яких є явно незначною чи їхні найближчі родичі утримують прямий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес у

\* Див. визначення на стор. 21—22.

компанії такого клієнта з аудиту, то загроза власного інтересу, що виникла, буде такою значною, що жодний застережний захід не зменшить її до прийняттого рівня. Відповідно, такий персонал чи їхні найближчі родичі не повинні утримувати будь-який інтерес у компанії такого клієнта з аудиту.

8.118 Фінансовий інтерес у компанії клієнта з аудиту, утримуваний найближчим родичем: або а) партнера, який знаходиться в офісі, в якому працює старший партнер, відповідальний за завдання, у зв'язку з аудиторською перевіркою, або б) партнера чи управлінського працівника, що виконує послуги не з надання впевненості для клієнта з аудиту, не вважається таким, що створює неприйнятну загрозу, за умови, що цей інтерес отриманий внаслідок прав, обумовлених роботою наприклад, прав на пенсії чи опціонів на акції); за необхідності вживають відповідних застережних заходів для зменшення загрози для незалежності до прийняттого рівня.

8.119 Загроза власного інтересу може виникати, якщо фірма, група фірм або член групи з надання впевненості має інтерес у підприємстві, а клієнт з аудиту чи директор, посадова особа чи власник контрольного пакету акцій також мають інвестиції в цьому підприємстві. Для незалежності загроза не виникає щодо клієнта з аудиту, якщо відповідні інтереси фірми, мережевої фірми або члена групи з надання впевненості, а також клієнта з аудиту чи директора, посадової особи чи власника контрольного пакету акцій є несуттєвими і клієнт з аудиту не може здійснювати значний вплив на підприємство. Якщо інтереси суттєві, і фірма, мережева фірма або член групи з надання впевненості, а також клієнт з аудиту чи директор, посадова особа чи власник контрольного пакету акцій можуть здійснювати значний вплив на підприємство, не існує застережних заходів для зменшення загрози до прийняттого рівня. Фірма, мережева фірма мають або ліквідувати інтерес, або відмовитись від завдання з аудиту. Будь-який член групи з надання впевненості повинен:

- ліквідувати інтерес;
- ліквідувати таку суттєву суму інтересу, щоб інтерес, що залишається, більше не був суттєвим; або
- відмовитися від аудиторської перевірки.

**Положення, що застосовуються до клієнтів з надання впевненості, які не є клієнтами з аудиту**

8.120 Якщо фірма має прямий фінансовий інтерес у компанії клієнта з надання впевненості, який не є клієнтом з аудиту, то загроза власного інтересу, що виникла, може бути такою значною, що жодний застережний захід не зменшить її до прийняттого рівня. Отже, ліквідація фінансового інтересу



була б єдиним заходом, який надав би можливість фірмі виконувати завдання.

- 8.121 Якщо фірма має суттєвий опосередкований фінансовий інтерес у компанії клієнта з надання впевненості, який не є клієнтом з аудиту, також може виникнути загроза власного інтересу. Єдиним заходом, який надав би можливість фірмі виконувати завдання, була б або повна ліквідація опосередкованого фінансового інтересу, або ліквідація такої суттєвої суми інтересу, щоб інтерес, що залишається, більше не був суттєвим.
- 8.122 Якщо фірма має суттєвий фінансовий інтерес у компанії, яка має контрольний пакет акцій у компанії клієнта з надання впевненості, який не є клієнтом з аудиту, то загроза власного інтересу, що виникла, може бути такою значною, що жодний застережний захід не зменшить її до прийнятного рівня. Єдиним заходом, який надав би можливість фірмі виконувати завдання, була б або повна ліквідація опосередкованого фінансового інтересу, або ліквідація такої суттєвої суми інтересу, щоб інтерес, що залишається, більше не був суттєвим.
- 8.123 У разі якщо висновок про завдання з надання впевненості, яке не є завданням з аудиту, призначений для обмеженого користування, винятки до положень параграфів 8.104—8.108 та 8.120—8.122 наведено у параграфі 8.15.

### Позики та гарантії

- 8.124 Позика від клієнта з аудиту чи її гарантія таким клієнтом, який є банком чи іншою подібною установою, надані фірмі, не створюють загрозу для незалежності, за умови, що позика отримана за звичайними процедурами, умовами та вимогами з кредитування та не є суттєвою ні для фірми, ні для клієнта з надання впевненості. Якщо позика суттєва для клієнта з надання впевненості чи фірми, можна за допомогою вжиття застережних заходів зменшити загрозу власного інтересу, що виникла, до прийнятного рівня. Такі застережні заходи можуть включати залучення додаткового професійного бухгалтера зі сторонньої фірми, мережевої фірми для огляду виконаної роботи.
- 8.125 Позика чи її гарантія від клієнта з аудиту, який є банком чи іншою подібною установою, надані члену групи з надання впевненості або його найближчим родичам, не створюють загрози для незалежності, якщо вони отримані за звичайними процедурами, умовами та вимогами з кредитування. Приклади таких позик охоплюють житловий іпотечний кредит, банківські овердрафти, позики на придбання автомобілів, залишки на кредитних картках.
- 8.126 Подібно до цього, вклади або рахунки для брокерських операцій з ними, відкриті фірмою чи членом групи з надання впевненості у клієнта з

надання впевненості, який є банком, брокером чи подібною установою, не створюють загрози для незалежності, якщо депозит чи рахунок оформлені за звичайними комерційними умовами.

- 8.127 Якщо фірма чи член групи з надання впевненості надають позику клієнтові з надання впевненості, який не є банком чи подібною установою, або виступає в ролі гаранта запозичень такого клієнта з надання впевненості, то загроза власного інтересу, що виникла, може бути такою значною, що жодний застережний захід не зменшить її до прийнятного рівня, поки позика або гарантія не стануть несуттєвими для фірми чи члена групи з надання впевненості, а також для клієнта з надання впевненості.
- 8.128 Подібно до цього, якщо фірма чи член групи з надання впевненості приймають позику від клієнта з надання впевненості, який не є банком чи подібною установою, то загроза власного інтересу, що виникла, може бути такою значною, що жодний застережний захід не зменшить її до прийнятного рівня, поки позика або гарантія не стануть несуттєвими для фірми чи члена групи з надання впевненості, а також для клієнта з надання впевненості.
- 8.129 Приклади у параграфах 8.124-8.128 стосуються позик та гарантій між фірмою та клієнтом з надання впевненості. У разі завдання з аудиторської перевірки ці положення мають застосовуватися до фірми, мережевої фірми та клієнта з аудиту.

#### **Тісні ділові стосунки з клієнтами з надання впевненості**

- 8.130 Тісні ділові стосунки між фірмою чи членом групи з надання впевненості та клієнтом з надання впевненості чи його управлінським персоналом, або між фірмою, групою фірм та клієнтом з аудиту, призводять до комерційного чи загального фінансового інтересу та можуть створювати загрозу власного інтересу та тиску. Приклади таких стосунків наведено нижче:
- а) наявність суттєвого фінансового інтересу в спільному підприємстві з клієнтом з надання впевненості чи власником контрольного пакету акцій, директором, посадовою чи іншою особою, яка виконує найвищі управлінські обов'язки у такого клієнта;
  - б) домовленості про поєднання однієї чи кількох послуг або продуктів фірми з однією чи кількома послугами клієнта з надання впевненості та реалізація цього пакету на ринку з посиланням на обидві сторони;
  - в) угоди про збут або реалізацію на ринку, згідно з якими фірма виступає у ролі дистриб'ютора чи фахівця з маркетингу продуктів або послуг клієнта з надання впевненості; або ж клієнт діє як дистриб'ютор чи фахівець з маркетингу продуктів або послуг фірми.

Якщо клієнт з надання впевненості є клієнтом з аудиту, то поки фінансовий інтерес не стане несуттєвим та відносини не стануть явно

незначними для фірми, груп фірм і клієнта з аудиту, жодний застережний захід не зменшить загрозу до прийнятного рівня. Якщо клієнт з надання впевненості не є клієнтом з аудиту, то поки фінансовий інтерес не стане несуттєвим та відносини не стануть явно незначними для фірми та клієнта з надання впевненості, жодний застережний захід не зменшить загрозу до прийнятного рівня. Отже, за таких обставин єдиними можливими заходами мають бути:

- припинення ділових відносин;
- скорочення відносин настільки, щоб фінансовий інтерес став несуттєвим та відносини стали явно незначними; або
- відмова від завдання з надання впевненості.

Поки фінансовий інтерес не стане несуттєвим та відносини не стануть явно незначними для члена групи з надання впевненості, єдиним доречним застережним заходом буде відсторонення цієї особи з групи з надання впевненості.

8.131 Якщо ділові відносини клієнта з аудиту пов'язані з інтересом, утримуваним фірмою, групою фірм чи членом групи з надання впевненості або їхнім найближчим родичем у закритому акціонерному товаристві, якщо клієнт з аудиту, або директор чи посадова особа клієнта з аудиту, або будь-яка група з них також мають інтерес в цьому товаристві, загрози для незалежності не виникають, за умови, що:

- відносини явно незначні для фірми, мережевої фірми та клієнта з аудиту;
- утримуваний інтерес несуттєвий для інвестора або групи інвесторів;
- інтерес не надає інвесторові або групі інвесторів можливості контролювати закрите акціонерне товариство.

8.132 Придбання товарів та послуг у клієнта з надання впевненості фірмою (чи у клієнта з аудиту групою фірм) або членом групи з надання впевненості не створюватиме загрози для незалежності за умови, що операція є звичайною діяльністю та операцією між зв'язаними сторонами. Проте характер чи величина таких операцій можуть бути такими, що створюватимуть загрозу власного інтересу. Якщо виникає загроза, що не є явно незначною, слід визначити та вжити застережних заходів, необхідних для зменшення загрози до прийнятного рівня. Такі застережні заходи можуть охоплювати:

- анулювання чи зменшення величини операції;
- виключення цієї особи з групи з надання впевненості;
- обговорення цієї проблеми з вищим управлінським персоналом, наприклад, аудиторським комітетом.

**Сімейні та особисті стосунки**

8.133 Сімейні та особисті стосунки між членом групи з надання впевненості та директором, посадовою особою чи певними працівниками, залежно від їхніх обов'язків, клієнта з надання впевненості можуть створювати загрози власного інтересу, сімейних та особистих стосунків або тиску. Недоцільно пробувати визначити докладно значущість загроз, які можуть спричинити такі стосунки. Значущість залежатиме від кількості факторів, включаючи відповідальність осіб за завдання з надання впевненості, близькість стосунків та функції родича чи іншої особи у компанії клієнта з надання впевненості. Отже, існують різноманітні обставини, які необхідно буде враховувати, та застережні заходи, яких слід вжити для зменшення загрози до прийнятного рівня.

8.134 Якщо найближчий родич члена групи з надання впевненості є директором, посадовою особою чи працівником клієнта з надання впевненості, спроможним справляти прямий та значний вплив на предмет завдання з надання впевненості або був спроможний робити це протягом періоду, охопленого завданням, можна лише зменшити загрози до прийнятного рівня шляхом виключення такої особи з групи з надання впевненості. Близькість стосунків є такою, що жодний інший застережний захід не зменшить загрозу для незалежності до прийнятного рівня. Якщо не вжити такого заходу, єдиним способом є відмова від завдання з надання впевненості. Наприклад, у випадку аудиторської перевірки фінансових звітів, якщо чоловік (дружина) члена групи з надання впевненості є працівником, який справляє прямий та значний вплив на підготовку облікових записів клієнта з аудиту чи складання фінансових звітів, загрозу для незалежності можна лише зменшити до прийнятного рівня шляхом виключення такої особи з групи з надання впевненості.

8.135 Якщо близький родич члена групи з надання впевненості є директором, посадовою особою чи працівником клієнта з надання впевненості, спроможним справляти прямий та значний вплив на предмет завдання з надання впевненості, можуть виникнути загрози для незалежності. Значущість загроз для незалежності залежатиме від таких факторів:

- посади, яку обіймає близький родич у компанії клієнта;
- функцій професійного бухгалтера в групі з надання впевненості.

Слід оцінити значущість загрози та, якщо вона не є явно незначною, визначити та вжити застережних заходів, необхідних для зменшення загрози до прийнятного рівня. Такі застережні заходи можуть включати:

- виключення цієї особи з групи з надання впевненості;
- якщо можливо, створити таку структуру обов'язків у групі з надання впевненості, щоб цей професійний бухгалтер не мав би справ з питаннями, за які несе відповідальність близький родич;

- політику та процедури надання працівникам повноважень повідомляти вищим рівням в межах фірми про будь-які проблеми щодо незалежності та об'єктивності, що їх непокоять.

- 8.136 Крім того, загрози власного інтересу, сімейних та особистих стосунків або тиску можуть виникати через особу, яка не будучи найближчим чи близьким родичем члена групи з надання впевненості має тісні стосунки з членом групи з надання впевненості та є директором, посадовою особою чи працівником клієнта з надання впевненості, може справляти прямий та значний вплив на предмет завдання з надання впевненості. Отже, члени групи з надання впевненості відповідають за визначення таких осіб та консультації згідно з процедурами фірми. Оцінка значущості будь-яких загроз для незалежності та визначення застережних заходів, доречних для усунення будь-яких загроз або зменшення їх до прийнятного рівня, будуть містити розгляд таких питань, як близькість стосунків та функції особи у групі з надання впевненості.
- 8.137 Слід розглянути, чи можуть загрози власного інтересу, сімейних та особистих стосунків або тиску виникати через особу або сімейні стосунки між партнером чи працівником фірми, який не будучи членом групи з надання впевненості, директором, посадовою особою чи працівником клієнта з надання впевненості, може справляти прямий та значний вплив на предмет завдання з надання впевненості. Отже, партнери та працівники фірми відповідають за визначення таких стосунків та консультації згідно з процедурами фірми. Оцінка значущості будь-якої загрози, що виникла, та визначення застережних заходів, доречних для усунення загрози або зменшення її до прийнятного рівня, будуть містити розгляд таких питань, як близькість стосунків, взаємодія професійного бухгалтера фірми з групою з надання впевненості, функції особи у компанії клієнта з надання впевненості.
- 8.138 Ненавмисне порушення положень цього Розділу щодо сімейних та особистих стосунків не зашкодить незалежності фірми чи члена групи з надання впевненості, якщо:
- а) фірма встановила політику та процедури, які вимагають від усіх професіоналів негайно доповідати фірмі про будь-які порушення, які є наслідком змін у посадовому статусі їхніх найближчих чи близьких родичів або інших особистих стосунків, що спричиняють загрозу для незалежності;
  - б) структуру обов'язків у групі з надання впевненості змінено таким чином, що цей професіонал не матиме справ з питаннями, за які несе відповідальність особа, з якою він чи вона є родичами чи мають особисті стосунки, або, якщо це неможливо, фірма негайно виключає цього професіонала з групи з надання впевненості;
  - в) додаткова увага приділяється перевірці роботи професіонала.

8.139 Якщо сталося ненавмисне порушення положень цього Розділу щодо сімейних та особистих стосунків, фірма має визначити, чи слід вживати застережних заходів. Такі застережні заходи можуть включати:

- залучення додаткового професійного бухгалтера, який не брав участі в завданні з надання впевненості, для огляду роботи, виконаної членом групи з надання впевненості; або
- усунення від будь-яких важливих рішень щодо завдання з надання впевненості цієї особи.

#### **Працевлаштування у клієнтів з надання впевненості**

8.140 Незалежність фірми або члена групи з надання впевненості може бути під загрозою, якщо директор, посадова особа чи працівник клієнта з надання впевненості, який може справляти прямий та значний вплив на предмет завдання з надання впевненості, був членом групи з надання впевненості чи партнером фірми. Такі обставини можуть спричинити загрози власного інтересу, сімейних та особистих стосунків або тиску, особливо якщо значні відносини залишаються між особою та його чи її колишньою фірмою. Подібно до цього, незалежність члена групи з надання впевненості може бути під загрозою, якщо окремі члени, задіяні у завданні з надання впевненості, знають чи мають підстави вважати, що він чи вона має або може працювати у компанії клієнта з надання впевненості протягом деякого часу у майбутньому.

8.141 Якщо член групи з надання впевненості, партнер чи колишній партнер фірми поступив на роботу в компанію клієнта з надання впевненості, загрози власного інтересу, сімейних та особистих стосунків або тиску залежатимуть від таких чинників:

- посади, яку обіймає особа у групі з надання впевненості;
- ступеня участі особи в групі з надання впевненості;
- тривалості часу, що минув з моменту, коли ця особа була членом групи з надання впевненості;
- колишньої посади особи у групі з надання впевненості чи у фірмі.

Слід оцінити значущість загрози та, якщо вона не є явно незначною, визначити та вжити застережних заходів, необхідних для зменшення загрози до прийняттого рівня. Такі застережні заходи можуть охоплювати:

- розгляд відповідності чи необхідності зміни плану з надання впевненості для завдання з надання впевненості;
- призначення групи з надання впевненості на наступне завдання з надання впевненості, яка має значний досвід роботи з особою, що поступила на роботу до клієнта з надання впевненості;

- залучення додаткового професійного бухгалтера, який не був членом групи з надання впевненості, для огляду виконаної роботи, в іншому разі необхідна консультація; або
- огляд контролю якості щодо завдання з надання впевненості.

Для зменшення загрози до прийнятного рівня в усіх випадках необхідні всі наведені далі застережні заходи:

- особа, якої це стосується, не має права на жодні вигоди чи платежі від фірми, якщо вони не здійснюються відповідно до узгоджених визначених угод. Крім того, будь-яка сума, що підлягає сплаті особі, не повинна бути такою значною, щоб загрожувати незалежності фірми;
- особа не продовжує брати участь або надавати, ніби бере участь, у справах фірми чи професійній діяльності.

8.142 Загроза власного інтересу виникає, якщо член групи з надання впевненості бере участь у завданні з надання впевненості, знаючи або маючи підстави вважати, що він чи вона збирається або може влаштуватися на роботу у клієнта з надання впевненості через деякий час у майбутньому. Таку загрозу можна зменшити до прийнятного рівня шляхом вживання таких застережних заходів:

- політики та процедур, які зобов'язують особу повідомляти фірму, якщо вона веде серйозні переговори про працевлаштування у клієнта з надання впевненості;
- усунення від завдання з надання впевненості особи.

Крім того, слід розглянути проведення незалежної перевірки будь-яких важливих суджень, здійснених цією особою, під час виконання завдання.

### **Нещодавня робота у клієнтів з надання впевненості**

8.143 Те, що колишня посадова особа, директор чи працівник клієнта з надання впевненості був членом групи з надання впевненості, може створювати загрози власного інтересу і сімейних та особистих стосунків. Це особливо справедливо, якщо член групи з надання впевненості має надавати висновки, наприклад, про предмет, який він чи вона підготували або про елементи фінансових звітів, які він чи вона оцінювали, коли працювали у клієнта з надання впевненості.

8.144 Якщо, протягом періоду, охопленого звітом про надання впевненості, член групи з надання впевненості працював посадовою особою чи директором у клієнта з надання впевненості або був працівником, який міг справляти прямий і значний вплив на предмет завдання з надання впевненості, то загроза, що виникла, може бути такою значною, що жодний застережний захід не зменшить її до прийнятного рівня. Тому таких осіб не слід призначати до групи з надання впевненості.

8.145 Якщо до періоду, охопленого звітом про надання впевненості, член групи з надання впевненості працював посадовою особою чи директором у клієнта з надання впевненості або був працівником, який міг справляти прямий і значний вплив на предмет завдання з надання впевненості, це може створювати загрози власного інтересу і сімейних та особистих стосунків. Наприклад, такі загрози виникнуть, якщо рішення, прийняті цією особою, чи виконана нею робота у попередньому періоді, коли вона працювала у клієнта з надання впевненості, слід оцінювати у поточному періоді як частину поточного завдання з надання впевненості. Значущість загроз залежатиме від таких чинників:

- посади, яку обіймала особа у компанії клієнта;
- тривалості часу, що минув з моменту, коли ця особа перестала працювати у клієнта з надання впевненості;
- функцій особи у групі з надання впевненості.

Слід оцінити значущість загрози та, якщо вона не є явно незначною, визначити та вжити застережних заходів, необхідних для зменшення загрози до прийняттого рівня. Такі застережні заходи можуть включати:

- залучення додаткового професійного бухгалтера для огляду роботи, виконаної цією особою як частини групи з надання впевненості, в іншому разі необхідна консультація; або
- обговорення проблеми з найвищим управлінським персоналом, наприклад, аудиторським комітетом.

#### **Робота посадовою особою або директором у Раді клієнтів з надання впевненості**

8.146 Якщо партнер чи працівник фірми працює посадовою особою або директором у раді компанії клієнта з надання впевненості, загрози власної оцінки та власного інтересу, що виникли, можуть бути такими значними, що жодний застережний захід не зменшить їх до прийняттого рівня. У випадку завдання з аудиторської перевірки, якщо партнер чи працівник мережевої фірми працювали посадовою особою або директором у раді клієнта з аудиту, загрози, що виникли, можуть бути такими значними, що жодний застережний захід не зменшить її до прийняттого рівня. Тому, якщо така особа погодилися на таку посаду, єдиним напрямком дій може бути відмова від виконання чи скасування завдання з надання впевненості.

8.147 Посада “Секретар компанії” має різні наслідки в різних юрисдикціях. Обов’язки можуть варіюватися від адміністративних, наприклад управління персоналом та ведення документації і реєстрів, до найрізноманітніших обов’язків, що забезпечують дотримання компанією нормативних актів чи надання консультацій з питань корпоративного управління. Як правило, ця посада вважається такою, що передбачає тісні



стосунки з підприємством та може спричинити загрози власної оцінки та захисту.

- 8.148 Якщо партнер чи працівник фірми або мережевої фірми працюють секретарем компанії у клієнта з аудиту, загрози власної оцінки та захисту, що виникли, як правило, можуть бути такими значними, що жодний застережний захід не зменшить їх до прийняттого рівня. Якщо практика конкретно дозволена місцевим законодавством, професійними правилами чи практикою, виконувати обов'язки та функції слід обмежувати обов'язками рутинного та офіційно адміністративного характеру, наприклад, складання протоколів та ведення обов'язкових відомостей.
- 8.149 Рутинні адміністративні послуги для підтримки функції секретаря компанії чи консультаційну роботу стосовно питань управління адміністративно-технічною роботою в компанії звичайно не вважаються такими, що зашкоджують незалежності, за умови прийняття управлінським персоналом клієнта всіх відповідних рішень.

### **Тривалі стосунки вищого персоналу з клієнтами з надання впевненості**

#### *Загальні положення*

- 8.150 Використання того самого персоналу у завданні з надання впевненості протягом тривалого періоду часу може спричинити загрозу тісних стосунків. Значущість загрози залежатиме від таких чинників:
- тривалості часу, протягом якого ця особа була членом групи з надання впевненості;
  - функцій особи у групі з надання впевненості;
  - структури фірми;
  - характеру завдання з надання впевненості.

Слід оцінити значущість загрози та, якщо вона не є явно незначною, розглянути та вжити застережних заходів, необхідних для зменшення загрози до прийняттого рівня. Такі застережні заходи можуть включати:

- ротацію (заміну) вищого персоналу з групи з надання впевненості;
- залучення додаткового професійного бухгалтера, який не був членом групи з надання впевненості, для огляду роботи, виконаної вищим персоналом, в іншому разі необхідна консультація; або
- незалежні внутрішні перевірки якості роботи.

#### *Клієнти з аудиту, які є зареєстрованими на біржі суб'єктами господарювання<sup>2</sup>*

- 8.151 Залучення того самого старшого партнера з завдань під час аудиторської перевірки протягом тривалого періоду може спричинити загрозу тісних стосунків. Така загроза особливо важлива щодо аудиторської перевірки

<sup>2</sup> Див. пояснення 2003-2 на стор. 90.

zareestrovanih na birzhi kompanii; u takih situatsiyah slid vzhivati zasterezhnih zakoniv dlya zmenshennya zagrozi do priyinyatnogo rivnya. Vidpovidno, pid chas auditor'skoyi perevirki zareestrovanih na birzhi kompanii:

- a) slid zdийsnyuvati rotatsiyu starshogo partnera z zavdan' cherez певний період, як правило, не більше семи років;
- b) не слід, щоб партнер, ротація якого відбувається після встановленого періоду, повертався до обов'язків старшого партнера з завдань, поки не мине певний період, звичайно — два роки.

8.152 Коли клієнт з аудиту стає зареєстрованим на біржі підприємством, тривалість періоду, протягом якого старший партнер з завдань надавав послуги клієнтові з аудиту на цьому підприємстві, слід враховувати при визначенні того, коли має відбуватися ротація партнера. Проте партнер може працювати старшим партнером з завдань два додаткові роки до його заміни щодо завдань.

8.153 Хоча старшого партнера з завдань слід замінювати після такого встановленого періоду, деякий ступінь гнучкості щодо визначення часу такої ротації може бути необхідним за певних обставин. Наприклад:

- ситуації, коли безперервність роботи старшого партнера з завдань особливо важлива для клієнта з аудиту, наприклад, коли у структурі клієнта з аудиту відбуватимуться суттєві зміни, які в іншому разі збігатимуться з ротацією старшого партнера з завдань;
- ситуації, коли внаслідок розміру фірми, ротація неможлива чи не буде відповідним застережним заходом.

За всіх таких обставин, коли не відбувається заміна старшого партнера з завдань після закінчення встановленого періоду, слід вжити еквівалентних застережних заходів для зменшення до прийняттого рівня будь-яких загроз.

8.154 Якщо фірма має лише кілька партнерів з аудиту з необхідним рівнем знань та досвідом для роботи старшим партнером з завдань у компанії клієнта з аудиту, яка зареєстрована на біржі, ротація старшого партнера з завдань може не бути відповідним застережним заходом. За таких обставин фірмі слід вжити інших застережних заходів для зменшення загрози до прийняттого рівня. Такі застережні заходи охоплюватимуть залучення додаткового професійного бухгалтера, який не мав жодних стосунків з групою з надання впевненості, для перевірки виконаної роботи; в іншому разі необхідні консультації. Ця особа може бути залучена з іншої фірми або з цієї фірми, яка не мала стосунків з групою з надання впевненості.

**Надання послуг, які не є послугами з надання впевненості, клієнтам з надання впевненості<sup>3</sup>**

- 8.155 Традиційно фірми надавали своїм клієнтам з надання впевненості різноманітні послуги, не зв'язані з наданням впевненості, які відповідають їхнім кваліфікації та досвіду. Клієнти з надання впевненості цінують вигоди, які вони отримують від фірм, які добре обізнані з діяльністю, застосовують свої знання та кваліфікацію до інших сфер діяльності. Крім того, надання таких послуг не з надання впевненості часто призводитиме до отримання інформації групою з надання впевненості щодо діяльності та операцій клієнта з надання впевненості, корисної щодо завдання з надання впевненості. Чим більша обізнаність з діяльністю клієнта з надання впевненості, тим краще розумітиме група з надання впевненості процедури клієнта з надання впевненості та заходи контролю, а також ділові та фінансові ризики, з якими він стикається. Проте надання послуг, не зв'язаних з наданням впевненості, створює загрози для незалежності фірми, мережевої фірми чи членів групи з надання впевненості, зокрема, щодо усвідомлених загроз для незалежності. Тому необхідно оцінити значущість будь-якої загрози, спричиненої наданням таких послуг. У деяких випадках можливо усунути чи зменшити загрозу, що виникла, вжиттям застережних заходів. В інших випадках не існує застережних заходів для зменшення загрози до прийнятного рівня.
- 8.156 Наведені нижче види діяльності, як правило, створюватимуть загрози власної оцінки та захисту, які можуть бути такими значними, що лише ліквідація діяльності чи відмова від виконання завдання з надання впевненості зменшать загрозу до прийнятного рівня:
- санкціонування, виконання чи завершення операції або іншим чином здійснення повноважень від імені клієнта з надання впевненості чи наявність повноважень робити це;
  - визначення того, які рекомендації фірми слід упроваджувати;
  - надання висновків, на посаді управлінського персоналу, найвищому управлінському персоналові.
- 8.157 Приклади, наведені в параграфах 8.163—8.202, розглядаються в контексті надання послуг, що не є наданням впевненості, клієнтові з надання впевненості. Потенційні загрози для незалежності найчастіше виникатимуть, якщо послуги інші, ніж надання впевненості, надаються клієнтові з аудиту. Фінансові звіти суб'єкта господарювання надають фінансову інформацію про різні операції та послуги, які впливали на суб'єкт господарювання. Проте предмет інших послуг з надання впевненості, може бути обмеженим за характером. Загрози для незалежності, однак, також можуть виникати, коли фірма надає послугу іншу, ніж надання впевненості, пов'язану з предметом завдання не з

<sup>3</sup> Див. пояснення 2003-2 на стор. 90.

надання впевненості. У таких випадках слід розглянути значимість участі фірми в предметі завдання не з надання впевненості, чи можуть виникнути загрози власної оцінки та чи можна зменшити загрози для незалежності до прийнятного рівня застережними заходами або відмовитися від завдання, яке не є наданням впевненості. Якщо послуга не з надання впевненості не стосується предмета завдання не з надання впевненості, непов'язаного з аудитом, загрози для незалежності, як правило, будуть явно незначними.

8.158 Наведені нижче види діяльності також можуть спричинити загрози власної оцінки та захисту:

- утримування на зберіганні активів клієнта з надання впевненості;
- нагляд за діяльністю працівників клієнта з надання впевненості при виконанні їхньої звичайної поточної діяльності;
- підготовка первинних документів або створення даних в електронній чи іншій формі, що підтверджують здійснення операції (наприклад, замовлення на придбання, реєстрація робочого часу за обліковим складом та замовлення клієнтів).

Слід оцінити значущість будь-якої загрози, що виникла, та, якщо загроза не є явно незначною, слід визначити та вжити застережних заходів, необхідних для усунення чи зменшення загрози до прийнятного рівня. Такі застережні заходи можуть включати:

- укладання угод про те, що персонал, який надає такі послуги, не братиме участі в завданні з надання впевненості;
  - залучення додаткового професійного бухгалтера до консультацій щодо потенційного впливу діяльності на незалежність фірми та групу з надання впевненості; або
  - інші застережні заходи, викладені в національних нормативних актах.
- 8.159 Нові розробки у бізнесі, еволюція фінансових ринків, швидкі зміни інформаційних технологій і наслідки для управління та контролю надають можливість скласти вичерпний перелік усіх ситуацій, коли надання послуг не з надання впевненості клієнтові з надання впевненості може спричиняти загрози для незалежності та різних застережних заходів, які можуть усунути такі загрози чи зменшити їх до прийнятного рівня. Проте, як правило, фірма може надавати послуги за межами завдання з надання впевненості за умови, що інші загрози для незалежності зменшені до прийнятного рівня.

8.160 Наведені нижче застережні заходи можуть бути особливо доречними при зменшенні до прийнятного рівня загроз, що виникли внаслідок надання послуг не з надання впевненості клієнтам з надання впевненості:

- політика та процедури, що забороняють персоналу приймати управлінські рішення для клієнта з надання впевненості або передбачають відповідальність за такі рішення;
  - обговорення питань незалежності, пов'язаних з наданням послуг, які не є наданням впевненості, з найвищим управлінським персоналом клієнта, наприклад, аудиторським комітетом;
  - політика компанії клієнта з надання впевненості стосовно відповідальності за нагляд при наданні фірмою послуг, які не є наданням впевненості;
  - залучення додаткового професійного бухгалтера до консультацій щодо потенційного впливу завдання не з надання впевненості на незалежність члена групи з надання впевненості та фірми;
  - залучення додаткового професійного бухгалтера поза межами фірми для надання впевненості щодо окремого аспекту завдання з надання впевненості;
  - отримання підтвердження від клієнта з надання впевненості щодо відповідальності за результати роботи, виконаної фірмою;
  - розкриття інформації про характер та обсяг гонорарів найвищому управлінському персоналу, наприклад, аудиторському комітету;
  - укладання угод про те, що персонал, який надає послуги не з надання впевненості, не братиме участі в завданні з надання впевненості.
- 8.161 До того, як фірма погоджується на завдання надати послугу, яка не є наданням впевненості, клієнту з надання впевненості, слід розглянути, чи спричинить надання такої послуги загрозу для незалежності. У ситуації, коли загроза не є явно незначною, слід відмовитись від завдання не з надання впевненості, поки не будуть ужити застережні заходи для усунення загрози чи зменшення її до прийнятного рівня.
- 8.162 Надання певних послуг не з надання впевненості клієнтам з аудиту може призвести до загроз настільки значних, що жодний застережний захід не усуне та не зменшить їх до прийнятного рівня. Проте надання таких послуг зв'язаному підприємству, відділенню чи окремії статті фінансового звіту таких клієнтів може дозволятися, якщо будь-які загрози для незалежності фірми зменшені до прийнятного рівня шляхом домовленості про те, що аудиторська перевірка такого зв'язаного підприємства, відділення чи окремої статті фінансового звіту буде проведена іншою фірмою або коли інша фірма повторно виконує послугу не з надання впевненості у тій мірі та обсягах, що необхідні для того, щоб вона могла взяти на себе відповідальність за цю послугу.

*Складання облікових записів та фінансових звітів*

- 8.163 Надання допомоги клієнтові з аудиту з таких питань, як складання облікових записів чи фінансових звітів може призвести до загрози власної оцінки, якщо у подальшому фірма виконує аудиторську перевірку фінансових звітів.
- 8.164 Відповідальністю управлінського персоналу клієнта є забезпечення ведення облікових записів та складання фінансових звітів, хоча він може звернутися до фірми з проханням надати допомогу. Якщо фірма, група фірм, працівники, що надають таку допомогу, приймають управлінські рішення, загрозу власної оцінки, що виникла, не можна зменшити до прийняттого рівня жодними застережними заходами. Тому персоналові не слід приймати такі рішення. Приклади управлінських рішень:
- визначення чи змінювання журнальних проводок або класифікації рахунків чи операцій або інших облікових записів без отримання дозволу клієнта з аудиту;
  - санкціонування чи затвердження операцій;
  - складання первинних документів чи створення даних (включаючи рішення про припущення при оцінці вартості) або внесення змін до таких документів чи даних.
- 8.165 Процес аудиторської перевірки пов'язаний з широкими діалогами між фірмою та управлінським персоналом клієнта з аудиторської перевірки. Протягом цього процесу управлінський персонал замовляє та отримує значні вхідні дані стосовно таких питань, як облікові принципи та розкриття інформації про фінансові звіти, відповідність заходів контролю та методів, що були використані при визначенні певних сум активів та зобов'язань. Технічна допомога такого характеру та консультації щодо облікових принципів для клієнтів з аудиту — це відповідні засоби удосконалення достовірності фінансових звітів. Надання таких консультацій не створює загрози для незалежності фірми. Подібно до цього, процес аудиторської перевірки може бути пов'язаний з наданням допомоги клієнтові з аудиту при вирішенні проблем звіряння рахунків, аналізування та збирання інформації для звітності згідно з нормативними актами, допомоги у складанні консолідованих фінансових звітів (включаючи приведення місцевих обов'язкових звітів у відповідність з обліковою політикою групи та перехід на іншу концептуальну основу фінансової звітності, наприклад, Міжнародні стандарти фінансової звітності), складання статей, про які слід розкривати інформацію, пропонування коригувань до журнальних проводок та надання допомоги і консультацій зі складання місцевих обов'язкових звітів дочірніх підприємств. Такі послуги вважаються звичайною частиною процесу аудиту та за нормальних обставин не загрожують незалежності.

## Загальні положення

8.166 Приклади у параграфах 8.167—8.170 свідчать, що загрози власної оцінки можуть виникати, якщо фірма бере участь у складанні облікових записів чи фінансових звітів. А потім такі фінансові звіти стають предметом завдання з аудиторської перевірки фірми. Це рівною мірою можна застосувати в ситуаціях, коли предмет завдання з надання впевненості не є фінансовими звітами. Наприклад, загроза власної оцінки може виникнути, якщо фірма розробляє та складає прогностну фінансову інформацію і потім виконує завдання з надання впевненості про таку прогностну фінансову інформацію. Тому фірмі слід оцінити значущість будь-якої загрози власної оцінки, що виникла внаслідок надання таких послуг. Якщо загроза власної оцінки не є явно незначною, слід визначити та вжити застережних заходів, необхідних для зменшення загрози до прийняттого рівня.

Клієнти з аудиту, які не є зареєстрованими на біржі суб'єктами господарювання

8.167 Фірма або група фірм можуть надавати клієнтові з аудиту, який не є зареєстрованим на біржі суб'єктом господарювання, послуги з обліку та рахівництва, включаючи послуги щодо відомостей зарплати, рутинного чи механічного характеру, за умови, що загрозу власної оцінки зменшено до прийняттого рівня. Приклади послуг:

- реєстрація операцій, для яких клієнт з аудиту визначив чи затвердив відповідну класифікацію рахунків;
- перенесення кодів операцій до Головної книги клієнта з аудиту;
- складання фінансових звітів на основі інформації пробного балансу;
- перенесення проводок, затверджених клієнтом з аудиту, до пробного балансу.

Слід оцінити значущість загрози, що виникла, та, якщо вона не є явно незначною, визначити та вжити застережних заходів, необхідних для зменшення загрози до прийняттого рівня. Такі застережні заходи можуть включати:

- укладання угод про те, що такі послуги не надаватимуться членом групи з надання впевненості;
- запровадження політики та процедур, які забороняють особі, що надає такі послуги, приймати будь-які управлінські рішення від імені клієнта з аудиту;
- вимога, щоб клієнт з аудиту надавав первинні дані для бухгалтерських проводок;
- вимога, щоб клієнт з аудиту розробив та затвердив основні припущення; або
- отримання ухвали клієнта з аудиту будь-яких запропонованих журнальних проводок чи інших змін, що впливають на фінансові звіти.

Клієнти з аудиту, які є зареєстрованими на біржі суб'єктами господарювання

8.168 Надання послуг з обліку та рахівництва, включаючи послуги щодо відомостей зарплати та складання фінансових звітів чи підготовки фінансової інформації, ої є основою фінансових звітів, про які надається аудиторський висновок, від імені клієнта з аудиту, який є зареєстрованим на біржі суб'єктом господарювання, може завдати шкоди незалежності фірми чи мережевої фірми, або принаймні створити враження шкоди для незалежності. Відповідно, жодний застережний захід, крім заборони таких послуг, за винятком надзвичайних ситуацій та, якщо послуги надаються відповідно до вимог до обов'язкового аудиту, не може зменшити загрозу до прийняттого рівня. Тому фірмі чи групі фірм не слід надавати такі послуги зареєстрованим на біржі суб'єктам господарювання, які є клієнтами з аудиту, крім наведених далі обмежених винятків.

8.169 Надання послуг з обліку та рахівництва рутинного чи механічного характеру відділенням та дочірнім підприємствам зареєстрованих на біржі клієнтів з аудиту не завдає шкоди незалежності по відношенню до клієнта з аудиту, якщо виконуються такі умови:

- послуги не пов'язані з здійсненням судження;
- відділення чи дочірні підприємства, яким надають послуги, у сукупності не є суттєвими для клієнта з аудиту, або надані послуги у сукупності не є суттєвими для відділення чи дочірнього підприємства;
- гонорари фірмі, групам фірм за такі послуги у сукупності несуттєві.

Якщо такі послуги надаються, слід вжити всіх з таких застережних заходів:

- фірмі чи групі фірм не слід брати на себе будь-які управлінські функції та приймати управлінські рішення;
- зареєстрований на біржі клієнт повинен брати на себе відповідальність за результати роботи;
- працівники, що надають послуги, не повинні брати участь в аудиторській перевірці.

Надзвичайні ситуації

8.170 Надання послуг з обліку та рахівництва клієнтам з аудиту в надзвичайних чи інших незвичайних ситуаціях, коли клієнтові з аудиту неможливо укласти інші угоди, не вважатиметься таким, що призводить до неприйнятої загрози для незалежності, за умови, що:

- фірма чи група фірм не беруть на себе будь-які управлінські функції та не приймають управлінських рішень;
- клієнт бере на себе відповідальність за результати роботи;
- працівники, що надають послуги, не є членами групи з надання впевненості.



*Послуги з оцінки вартості*

- 8.171 Оцінка вартості складається з припущень стосовно майбутніх розробок, застосування певних методологій та методів і поєднання обох для обчислення конкретної вартості чи діапазону значень вартості для активу, зобов'язання чи для діяльності в цілому.
- 8.172 Загроза власної оцінки може виникати, якщо фірма чи мережева фірма виконують оцінку вартості для клієнта з аудиту, яка буде відображена у фінансових звітах клієнта.
- 8.173 Якщо послуги з оцінки вартості пов'язані з питаннями, суттєвими для фінансових звітів, та оцінка вартості пов'язана з певним ступенем суб'єктивності, загрозу власної оцінки, що виникла, не можна зменшити до прийнятного рівня шляхом вживання будь-якого застережного заходу. Відповідно, не слід надавати такі послуги з оцінки вартості або єдиним напрямком дій може бути відмова від виконання завдання з аудиторської перевірки.
- 8.174 Виконання послуг з оцінки вартості, які ні окремо, ні у сукупності не є суттєвими для фінансових звітів, або які не пов'язані з значним ступенем суб'єктивності, можуть призводити до загрози власної оцінки, яку можна зменшити до прийнятного рівня шляхом вживання застережних заходів. Такі застережні заходи можуть включати:
- залучення додаткового професійного бухгалтера, який не був членом групи з надання впевненості, для огляду виконаної роботи, в іншому разі необхідна консультація;
  - підтвердження клієнтом з аудиту його розуміння основних припущень з оцінки вартості та методології, що слід застосовувати, а також затвердження їхнього використання;
  - отримання підтвердження від клієнта з аудиту щодо відповідальності за результати роботи, виконаної фірмою;
  - укладання угод про те, що персонал, який надає такі послуги, не братиме участі в завданні з аудиту.

При визначенні ефективності застережних заходів, слід розглянути такі питання:

- рівень знань, досвіду і здатність клієнта з аудиту оцінювати відповідні проблеми та ступінь його участі у визначенні та затвердженні важливих питань, до яких застосовують судження;
- ступінь застосування встановлених методологій та професійних інструкцій при виконванні конкретної послуги з оцінки вартості;
- ступінь суб'єктивізму, притаманного конкретній статті при оцінках вартості за стандартними чи встановленими методологіями;

- достовірність та обсяг основних даних;
- ступінь залежності від майбутніх подій, що можуть спричинити суттєву мінливість, притаманну певним сумах;
- обсяг та зрозумілість розкриття інформації у фінансових звітах.

8.175 Якщо фірма чи група фірм виконує послугу з оцінки вартості для клієнта з аудиту з метою підготовки даних чи заповнення декларації для податкових органів, обчислення суми податку до сплати клієнтом з надання впевненості, або з метою планування податків, це не буде значною загрозою для незалежності, оскільки такі оцінки вартості підлягають, як правило, зовнішній перевірці, наприклад, податковими органами.

8.176 Якщо фірма виконує оцінку вартості, яка є частиною предмета завдання з надання впевненості, що не входить до завдання з аудиторської перевірки, фірмі слід розглянути загрози власної оцінки. Якщо загрози не є явно незначними, слід визначити та вжити застережних заходів для усунення загроз чи зменшення їх до прийняттого рівня.

*Надання послуг у сфері оподаткування клієнтам з аудиту*

8.177 В багатьох юрисдикціях до фірми можуть звернутися з проханням надати послуги у сфері оподаткування клієнтові з аудиту. Послуги у сфері оподаткування складаються з різноманітних послуг, включаючи відповідність, планування, надання офіційних точок зору з оподаткування та допомоги у вирішенні спірних питань. Як правило, не вважають, що такі завдання спричиняють загрози для незалежності.

*Надання послуг з внутрішнього аудиту клієнтам з аудиту*

8.178 Загроза власної оцінки може виникати, якщо фірма чи група фірм надають послуги з внутрішнього аудиту клієнтові з аудиту. Послуги з внутрішнього аудиту можуть складатися з розширення аудиторських послуг фірми за межі вимог загальноприйнятих стандартів аудиту, допомоги у виконанні функцій клієнта з внутрішнього аудиту чи передачі діяльності підрядникам. При оцінюванні будь-яких загроз для незалежності, буде необхідним розгляд характеру послуг. З цією метою послуги з внутрішнього аудиту не включають послуги з операційного внутрішнього аудиту, не пов'язані з заходами контролю з внутрішнього аудиту, фінансовими системами чи фінансовими звітами.

8.179 Послуги, пов'язані з розширенням процедур, необхідних для аудиторської перевірки згідно з Міжнародними стандартами аудиту, не вважаються такими, що зашкоджують незалежності по відношенню до клієнта з аудиту, за умови, що працівники фірми чи мережевої фірми не здійснюють заходи і не здаються такими, що здійснюють, еквівалентні функції управлінського персоналу клієнта з аудиту.

- 8.180 Якщо фірма чи мережева фірма надають допомогу у виконанні діяльності клієнта з внутрішнього аудиту чи беруть на себе передачу підрядникам деяких видів діяльності, будь-яку загрозу власної оцінки, що виникла, можна зменшити до прийнятного рівня шляхом забезпечення чіткого розмежування управління та контролю з внутрішнього аудиту управлінським персоналом клієнта з аудиту від діяльності з внутрішнього аудиту як такої.
- 8.181 Виконання значної частини діяльності з внутрішнього аудиту клієнта з аудиту може спричинити загрозу власної оцінки і фірма чи група фірм повинні розглянути всі загрози і діяти з обережністю до надання згоди на таку діяльність. Слід вжити відповідних застережних заходів і фірма чи група фірм повинні, зокрема, забезпечити підтвердження клієнтом з аудиту його відповідальності за встановлення, підтримання та моніторинг системи заходів внутрішнього контролю.
- 8.182 Застережні заходи слід вживати за всіх обставин для зменшення загроз, що виникли, до прийнятного рівня, включаючи ті, що забезпечують:
- відповідальність клієнта за діяльність з внутрішнього аудиту та підтвердження його відповідальності за встановлення, підтримання та моніторинг системи заходів внутрішнього контролю;
  - призначення клієнтом з аудиту компетентного працівника, краще з вищого управлінського персоналу, відповідальним за діяльність з внутрішнього аудиту;
  - затвердження клієнтом з аудиту, аудиторським комітетом чи органом нагляду обсягу, ризику та періодичності роботи з внутрішнього аудиту;
  - відповідальність клієнта за оцінювання та визначення того, які рекомендації фірми слід запровадити;
  - оцінку клієнтом з аудиту адекватності виконаних процедур з внутрішнього аудиту та фактичних даних, отриманих в результаті таких процедур, у тому числі шляхом отримання висновків фірми та запровадження дій згідно з ними;
  - відповідне повідомлення фактичних даних та рекомендацій, отриманих в результаті діяльності з внутрішнього аудиту, аудиторському комітетові чи органу нагляду.
- 8.183 Слід також розглянути необхідність надання таких послуг не з надання впевненості лише працівниками, не задіяними в завданні з аудиту та різних рівнів підзвітності в межах фірми.

*Надання послуг з систем ІТ клієнтам з аудиту*

- 8.184 Надання послуг фірмою чи групою фірм клієнтові з аудиту, пов'язаних з розробкою та запровадженням систем фінансово-інформаційних технологій, які використовують для створення інформації, що становить

частину фінансових звітів клієнта, може спричинити загрозу власної оцінки.

- 8.185 Ймовірно, що загроза власної оцінки буде надто значною, щоб дозволити надання таких послуг клієнтові з аудиту, якщо не вжити відповідних застережних заходів, які забезпечують:
- а) підтвердження клієнтом з аудиту його відповідальності за встановлення та моніторинг системи заходів внутрішнього контролю;
  - б) призначення клієнтом з аудиту компетентного працівника, краще з вищого управлінського персоналу, відповідальним за прийняття всіх управлінських рішень з розробки та впровадження апаратного чи програмного забезпечення;
  - в) прийняття клієнтом з аудиту всіх управлінських рішень з процесу розробки та впровадження;
  - г) оцінки клієнтом з аудиту адекватності та результатів розробки та впровадження системи;
  - г) відповідальність клієнта з аудиту за функціонування системи (апаратного чи програмного забезпечення) та дані, використані чи створені системою.
- 8.186 Слід також розглянути необхідність надання таких послуг не з надання впевненості лише працівниками, не задіяними в завданні з аудиту, та різних рівнів підзвітності в межах фірми.
- 8.187 Надання послуг фірмою чи групою фірм клієнтові з аудиту, пов'язаних з розробкою або запровадженням систем фінансово-інформаційних технологій, які використовують для створення інформації, що становить частину фінансових звітів клієнта, також може спричинити загрозу власної оцінки. Слід оцінити значущість загрози, якщо вона є, та, якщо загроза не є явно незначною, визначити та вжити застережних заходів, необхідних для усунення загрози чи зменшення її до прийняттого рівня.
- 8.188 Надання послуг у зв'язку з оцінкою, розробкою та запровадженням внутрішніх заходів контролю з обліку та заходів контролю з управління ризиками не вважається таким, що створює загрозу для незалежності, за умови, що працівники фірми чи мережевої фірми не виконують управлінські функції.

*Тимчасове призначення працівників на посади у клієнта з аудиту*

- 8.189 Позичання працівників фірмою чи групою фірм клієнтові з аудиту може створювати загрозу власної оцінки, якщо працівник може впливати на підготовку облікових записів чи фінансових звітів клієнта. На практиці таку допомогу можна надавати (особливо у надзвичайних ситуаціях), але тільки якщо досягнуто взаєморозуміння того, що працівники фірми чи мережевої фірми не будуть задіяні у:

- а) прийнятті управлінських рішень;
- б) затвердженні чи укладанні угод або інших подібних документів;
- в) здійсненні дискреційних повноважень, що створюють зобов'язання клієнта.

Слід ретельно аналізувати кожну ситуацію, щоб визначити, чи виникла загроза та чи слід вжити застережних заходів. Застережні заходи слід вживати за всіх обставин для зменшення будь-яких загроз до прийнятного рівня, включаючи:

- працівники, які надають допомогу, не повинні нести аудиторську відповідальність за будь-які функції чи діяльність, що вони виконували протягом їх тимчасового призначення;
- підтвердження клієнтом з аудиту його відповідальності за керівництво та нагляд щодо діяльності фірми, мережевої фірми, працівників.

*Надання послуг з підтримки у судових справах клієнтам з аудиту*

8.190 Послуги з підтримки у судових справах можуть складатися з таких видів діяльності, як свідок-експерт, обчислення попередньо оцінених втрат чи інших сум, які можуть стати дебіторською чи кредиторською заборгованістю внаслідок судової справи чи інших юридичних спорів, і допомогу з управлінням та пошуком документів, що стосуються спору або судової справи.

8.191 Загроза власної оцінки може виникнути, якщо послуги з підтримки у судових справах, надані клієнтові з аудиту, включають оцінку можливого результату і тим самим можуть впливати на суми чи розкриття інформації, які наводять у фінансових звітах. Значущість будь-якої загрози залежатиме від таких чинників:

- суттєвості відповідних сум;
- ступеня суб'єктивізму, притаманного проблемі, що розглядається;
- характеру завдання.

Фірмі чи групі фірм слід розглянути значущість будь-якої загрози, що виникла, та, якщо загроза не є явно незначною, слід визначити та вжити застережних заходів, необхідних для усунення загрози чи зменшення її до прийнятного рівня. Такі застережні заходи можуть включати:

- політику та процедури заборони особам, які допомагають клієнту з аудиту, приймати управлінські рішення від імені клієнта;
- залучення професіоналів, які не є членами групи з надання впевненості, для виконання послуг;
- залучення інших, наприклад, незалежних експертів.

8.192 Якщо функції, взяті на себе фірмою чи групою фірм, пов'язані з прийняттям управлінських рішень від імені клієнта з аудиту, загрози, що

виникли, неможливо знизити до прийнятного рівня шляхом вживання будь-якого застережного заходу. Тому фірма чи група фірм не повинні надавати такий тип послуг клієнтові з аудиту.

*Надання юридичних послуг клієнтам з аудиту*

- 8.193 Визначення юридичних послуг охоплює будь-які послуги, для здійснення практики з яких, особа, що надає їх, повинна бути затвердженою судом тієї юрисдикції, в якій ці послуги надаватимуться, або мати необхідну юридичну професійну підготовку для здійснення такої практики. Юридичні послуги охоплюють широкий та різноманітний спектр сфер діяльності, включаючи корпоративні та комерційні послуги клієнтам, наприклад, послуги з консультацій та підтримки щодо контрактів, судових справ, злиття та придбання, а також надання допомоги внутрішнім юридичним відділам клієнтів. Надання юридичних послуг фірмою, групою фірм суб'єктові господарювання, який є клієнтом з аудиту, може створювати загрози власної оцінки та захисту.
- 8.194 Загрози для незалежності слід розглядати залежно від характеру послуги, що надається, чи є постачальник послуг відокремленим від групи з надання впевненості та суттєвості будь-якого питання для фінансових звітів. Застережні заходи, наведені у параграфі 8.160, можуть бути доречними для зменшення будь-яких загроз для незалежності для прийнятного рівня. За обставин, коли загрозу незалежності не можна зменшити до прийнятного рівня, єдиним напрямком дій може бути відмова від надання таких послуг чи відмова від завдання з аудиту.
- 8.195 Не вважають, що надання юридичних послуг клієнтові з аудиту, пов'язаних з питаннями, які, за очікуванням, не матимуть суттєвого впливу на фінансові звіти, створює неприйнятну загрозу незалежності.
- 8.196 Існує різниця між захистом та консультацією. Юридичні послуги з підтримки клієнта аудиту при здійсненні операції (наприклад, підтримка контрактів, юридична консультація, юридична експертиза та реорганізація) можуть створювати загрози власної оцінки; проте можуть існувати застережні заходи для зменшення цих загроз для прийнятного рівня. Такі послуги, як правило, не завдають шкоди незалежності, за умови:
- неучасті членів групи з надання впевненості у наданні таких послуг;
  - прийняття остаточного рішення щодо наданої послуги клієнтом з аудиту або послуги, яка пов'язана з виконанням рішення, прийнятого клієнтом з аудиту, щодо операцій.
- 8.197 Робота на клієнта з аудиту при вирішенні спору чи судової справи за таких обставин, коли відповідні суми є суттєвими для фінансових звітів клієнта з аудиту, створюватиме настільки суттєві загрози захисту та власної оцінки, що жодний застережний захід не зменшить їх до прийнятного рівня. Тому фірмі не слід виконувати такий тип послуг для клієнта з аудиту.

- 8.198 Якщо до фірми звертаються з проханням виступити на захист клієнта з аудиту, фірмі слід оцінити значущість будь-яких загроз захисту та власної оцінки, що виникли, та, якщо загроза не є явно незначною, слід розглянути та вжити застережних заходів, за необхідності, для усунення чи зменшення загрози до прийнятного рівня. Такі застережні заходи можуть включати:
- політику та процедури для заборони особам, які допомагають клієнту з аудиту, приймати управлінські рішення від імені клієнта; або
  - використання професіоналів, які не є членами групи з надання впевненості, для виконання послуг.
- 8.199 Призначення партнера чи працівника фірми або мережевої фірми “Головним юрисконсультком” з юридичних питань в компанію клієнта з аудиту створюватиме настільки суттєві загрози захисту та власної оцінки, що жодний застережний захід не зменшить їх до прийнятного рівня. Як правило, посада “Головного юрисконсульта” — це вища управлінська посада з широкою відповідальністю за юридичні справи компанії; отже, жоден працівник фірми чи мережевої фірми не повинен погоджуватися з призначенням в компанію клієнта з аудиту.

#### *Наймання вищого управлінського персоналу*

- 8.200 Наймання вищого управлінського персоналу для клієнта з надання впевненості, наприклад, такого, що може впливати на предмет завдання з надання впевненості, може створювати загрози поточних чи майбутніх власних інтересів, сімейних та особистих стосунків та тиску. Значущість загрози залежатиме від таких факторів:
- функцій особи, яку найматимуть;
  - характеру необхідної допомоги.

Фірма може взагалі надавати такі послуги, як перевірка професійної кваліфікації кількох кандидатів та надання консультацій щодо їх відповідності посаді. Крім того, фірма може, як правило, скласти остаточний перелік кандидатів на інтерв'ю, за умови, що він був складений за критеріями, встановленими клієнтом з надання впевненості.

Слід оцінити значущість загрози та, якщо загроза не є явно незначною, слід розглянути та вжити застережних заходів, необхідних для зменшення загрози до прийнятного рівня. У всіх випадках фірмі не слід приймати управлінські рішення, а рішення, кого найняти, слід залишити клієнтові.

#### *Корпоративні фінанси та подібна діяльність*

- 8.201 Надання послуг з корпоративних фінансів, консультацій чи допомоги клієнтові з надання впевненості може створювати загрози захисту та власної оцінки. У разі надання певних послуг з корпоративних фінансів,

загрози для незалежності, що виникли, будуть настільки суттєвими, що жодний застережний захід не зменшить їх до прийнятного рівня. Наприклад, просування, торговельні операції чи гарантоване розміщення акцій клієнта з надання впевненості несумісне з наданням послуг з надання впевненості. Крім того, визначення зобов'язань клієнта з надання впевненості згідно з умовами операції чи завершення операції від імені клієнта призведе до настільки значної загрози для незалежності, яку жодний застережний захід не зменшить до прийнятного рівня. Щодо клієнта з аудиту, то надання послуг з корпоративних фінансів, зазначених вище, фірмою чи групою фірм призведе до настільки значної загрози для незалежності, що жодний застережний захід не зменшить до прийнятного рівня.

8.202 Інші послуги з корпоративних фінансів можуть призводити до загроз захисту чи власної оцінки, проте, можуть бути застережні заходи для зменшення таких загроз до прийнятного рівня. Приклади таких послуг охоплюють допомогу клієнтові з розробки корпоративної стратегії, допомоги у визначенні або ознайомленні клієнта з можливими джерелами капіталу, які відповідають технічним вимогам або критеріям, та наданні допомоги клієнту з аналізу облікового впливу пропонувананих операцій. Застережні заходи, які слід розглянути, включають:

- політику та процедури, що забороняють персоналу приймати управлінські рішення для клієнта з надання впевненості, або передбачають відповідальність за такі рішення;
- використання професіоналів, які не є членами групи з надання впевненості, для виконання послуг;
- забезпечення того, щоб фірма не визначала зобов'язання клієнта з надання впевненості згідно з умовами операції чи завершення операції від імені клієнта.

### **Гонорари та ціни**

*Гонорари: відносний розмір*

8.203 Якщо загальний гонорар, визначений клієнтом з надання впевненості, являє собою велику частину загальних гонорарів фірми, залежність від такого клієнта або групи клієнтів та занепокоєність щодо можливості втрати клієнта може створити загрозу власного інтересу. Значущість загрози залежатиме від таких факторів:

- структури фірми;
- чи є фірма солідною, чи недавно створеною.

Слід оцінити значущість загрози та, якщо загроза не є явно незначною, визначити та вжити застережних заходів, необхідних для зменшення загрози до прийнятного рівня. Такі застережні заходи можуть включати:



- обговорення обсягу та характеру нарахованих гонорарів з аудиторським комітетом чи іншим найвищим управлінським персоналом;
- вживання заходів для зменшення залежності від клієнта;
- зовнішній огляд контролю якості;
- консультування з третьою стороною, наприклад професійним регулювальним органом чи іншим професійним бухгалтером.

8.204 Загроза власного інтересу може виникнути, якщо гонорари, нараховані клієнтом з надання впевненості, становлять велику частину доходів окремого партнера. Слід оцінити значущість загрози та, якщо загроза не є явно незначною, визначити та вжити застережних заходів, необхідних для зменшення загрози до прийнятного рівня. Такі застережні заходи можуть включати:

- політику та процедури щодо впровадження та моніторингу завдань з надання впевненості;
- залучення додаткового професійного бухгалтера, який не був членом групи з надання впевненості, для огляду виконаної роботи, в іншому разі необхідна консультація.

*Гонорари: прострочені*

8.205 Загроза власного інтересу може виникати, якщо гонорар до сплати клієнтом з надання впевненості за професійні послуги залишається несплаченим протягом тривалого часу, особливо, якщо значна частина не сплачується до подання висновку з надання впевненості на наступний рік. Як правило, сплату такого гонорару слід вимагати до надання висновку. Можна вжити таких застережних заходів:

- обговорення рівня гонорарів до їхньої сплати з аудиторським комітетом чи іншим найвищим управлінським персоналом;
- залучення додаткового професійного бухгалтера, який не брав участі в завданні з надання впевненості, для надання консультацій чи огляду виконаної роботи.

Фірмі також слід розглянути, чи можна вважати прострочений гонорар еквівалентним позиції клієнтові та чи доцільно, через значущість простроченого гонорару призначити нову фірму.

*Ціни*

8.206 Якщо фірма отримує завдання з надання впевненості за значно менший гонорар, ніж нарахований попередній фірмі або запропонований іншими фірмами, загроза власного інтересу, що виникла, не зменшиться до прийнятного рівня, якщо:

- фірма не буде здатна показати, що для виконання завдання був установлений відповідний час та кваліфікований персонал;
- не виконані вимоги всіх застосовних стандартів з надання впевненості, інструкцій та процедур контролю якості.

*Умовні гонорари*

8.207 Умовні гонорари — це плата, підрахована за встановленою основою у зв'язку з наслідками операції чи результатом виконаної роботи. Для цілей цього Розділу гонорари не вважаються умовними, якщо їх встановив суд чи інший державний орган.

8.208 Умовні гонорари, нараховані фірмою у зв'язку з завданням із надання впевненості, створюють загрози власного інтересу та захисту, які не можна зменшити до прийняттого рівня шляхом вживання будь-якого застережного заходу. Відповідно, фірмі не слід укласти угоди про гонорари за завдання з надання впевненості, згідно з якою сума гонорару залежить від результату роботи з надання впевненості, або за питання, які є предметом завдання з надання впевненості.

8.209 Умовні гонорари, нараховані фірмою у зв'язку з послугою не з надання впевненості, наданою клієнтові з надання впевненості, також можуть створювати загрози власного інтересу та захисту. Якщо сума гонорару за завдання з надання впевненості була узгоджена або очікувана протягом завдання з надання впевненості та залежала від результату такого завдання з надання впевненості, загрози не можна зменшити до прийняттого рівня шляхом вживання будь-якого застережного заходу. Відповідно, єдиний прийнятний захід — не погоджуватися на такі угоди. Для інших типів угод про умовні гонорари, значимість загроз, що виникли, залежатиме від таких чинників:

- діапазону можливих сум;
- ступеня розбіжностей;
- основи визначення гонорарів;
- чи розглядається результат операції незалежною третьою стороною;
- вплив події чи операції на завдання з надання впевненості.

Слід оцінити значущість загрози та, якщо загроза не є явно незначною, слід розглянути та вживати застережних заходів, необхідних для зменшення загрози до прийняттого рівня. Такі застережні заходи можуть охоплювати:

- розкриття інформації аудиторському комітету чи іншому найвищому управлінському персоналу про характер та обсяг нарахованого гонорару;

- огляд чи визначення остаточного гонорару незв'язаною третьою стороною;
- політику та процедури забезпечення якості та контролю.

### **Подарунки та сувеніри**

8.210 Отримання подарунків чи сувенірів від клієнта з надання впевненості може створювати загрози власного інтересу та сімейних й особистих стосунків. Якщо фірма або член групи з надання впевненості отримує подарунки чи сувеніри, вартість яких не є явно незначною, загрози не можна зменшити до прийняттого рівня шляхом вживання будь-якого застережного заходу. Отже, фірма чи член групи з надання впевненості не повинні приймати подарунків чи сувенірів.

### **Поточна судова справа чи її загроза**

8.211 Якщо відбувається судова справа чи існує ймовірність її порушення між фірмою або членом групи з надання впевненості та клієнтом з надання впевненості, може виникнути загроза власного інтересу або тиску. Відносини між управлінським персоналом клієнта та членами групи з надання впевненості слід характеризувати з абсолютною неупередженістю та розкриттям повної інформації, що стосується всіх аспектів ділових операцій клієнта. Фірма та управлінський персонал клієнта можуть бути протилежними сторонами у процесі, що впливає на готовність управлінського персоналу розкривати повну інформацію, і фірма може стикатися з загрозою власного інтересу. Значущість загрози, що виникла, залежатиме від таких чинників:

- суттєвості судової справи;
- характеру завдання з надання впевненості;
- чи пов'язана судова справа з попереднім завданням з надання впевненості.

Коли значущість загрози оцінена, слід вжити таких застережних заходів:

- розкриття інформації про обсяг та характер судової справи вищому управлінському персоналові, наприклад, аудиторському комітетові;
- відсторонення члена групи з надання впевненості від роботи у цій групі, якщо його стосується судова справа;
- залучення додаткового професійного бухгалтера, який не був членом групи з надання впевненості, для огляду виконаної роботи, в іншому разі необхідна консультація.

Якщо ці застережні заходи не зменшать загрозу до прийняттого рівня, єдиним напрямком дій може бути призупинення виконання чи відмова від завдання з надання впевненості.

## ПОЯСНЕННЯ ДО РОЗДІЛУ 8

Дані пояснення спрямовані на пояснення застосування Кодексу етики професійних бухгалтерів МФБ до конкретних ситуацій, щодо яких надходили запити. Спеціалістам, дії яких підпадають під нормативи інших регуляторних агенцій, наприклад, Комісії з цінних паперів та бірж США, може бути необхідним проконсультуватися з ними щодо їх позиції в цих питаннях.

### ПОЯСНЕННЯ 2003-01

*Надання послуг, які не є послугами з надання впевненості, клієнтам з надання впевненості*

Кодекс етики професійних бухгалтерів розглядає питання надання послуг, що не є послугами з надання впевненості, клієнтам з надання впевненості в параграфах 8.155—8.202 включно. В даний час Кодекс не має перехідних положень відносно вимог, викладених в цих параграфах, однак Комітет з етики прийшов до висновку, що необхідно ввести перехідний період в один рік, на протязі якого наявні контракти на надання послуг, які не є послугами з надання впевненості, клієнтам з надання впевненості, повинні бути закритими, якщо не введені в дію запобіжні заходи, націлені на зменшення загрози незалежності до незначного рівня. Цей перехідний період починається з 31 грудня 2004 року (або з дати вступу в дію Кодексу для тих організацій-членів МФБ, які прийняли для себе більш ранню дату вступу в дію).

### ПОЯСНЕННЯ 2003-02

*Ротація старшого партнера з завдань з аудиту клієнтів, що є зареєстрованими на біржі*

Кодекс етики професійних бухгалтерів розглядає питання ротації старшого партнера з завдань з аудиту клієнтів, що є зареєстрованими на біржі, в параграфах 8.151 — 8.154 наступним чином:

8.151 Залучення того самого старшого партнера з завдань під час аудиторської перевірки протягом тривалого періоду може спричинити загрозу тісних стосунків. Така загроза особливо важлива щодо аудиторської перевірки зареєстрованих на біржі компаній; у таких ситуаціях слід вживати застережних заходів для зменшення загрози до прийняттого рівня. Відповідно, під час аудиторської перевірки зареєстрованих на біржі компаній:

- (а) слід здійснювати ротацію старшого партнера з завдання через певний період, як правило, не більше семи років, та
- (б) не слід, щоб партнер, ротація якого відбувається після встановленого періоду, повертався до обов'язків старшого партнера з завдання, поки не мине певний період, звичайно — два роки.

8.152 Коли клієнт з аудиту стає зареєстрованим на біржі підприємством, тривалість періоду, протягом якого старший партнер з завдання надавав послуги в цій якості клієнтові з аудиту, слід враховувати при визначенні

того, коли має відбутися ротація цього партнера. Проте цей партнер може продовжувати працювати старшим партнером з завдання два додаткові роки до його ротації.

8.153 Хоча старшого партнера з завдання слід замінювати після такого встановленого періоду, деякий ступінь гнучкості щодо визначення часу такої ротації може бути необхідним за певних обставин. Наприклад:

- ситуації, коли безперервність роботи старшого партнера з завдання особливо важлива для клієнта з аудиту, наприклад, коли у структурі клієнта з аудиту відбуватимуться суттєві зміни, які в іншому разі збігатимуться з ротацією старшого партнера з завдання;
- ситуації, коли внаслідок розміру фірми, ротація неможлива чи не буде відповідним застережним заходом.

За всіх таких обставин, коли не відбувається заміна старшого партнера з завдання після закінчення встановленого періоду, слід вжити еквівалентних застережних заходів для зменшення до прийняттого рівня будь-яких загроз.

8.154 Якщо фірма має лише кілька партнерів з аудиту з необхідним рівнем знань та досвідом для роботи старшим партнером з завдань у компанії клієнта з аудиту, яка зареєстрована на біржі, ротація старшого партнера з завдань може не бути відповідним застережним заходом. За таких обставин фірмі слід вжити інших застережних заходів для зменшення загрози до прийняттого рівня. Такі застережні заходи можуть охоплювати залучення додаткового професійного бухгалтера, який не мав жодних стосунків з групою з надання впевненості, для перевірки виконаної роботи або надання необхідних консультацій. Ця особа може бути залучена з іншої фірми або з самої фірми, але не повинна бути попередньо пов'язана з групою з надання впевненості.

Встановлений період — це період, який розпочинається з дати фінансової звітності, аудиторський висновок на яку партнер вперше зробив у якості старшого партнера з завдання. Комітет з етики вважає, що введення в дію (або дострокове прийняття) Кодексу є прикладом обставин, за яких необхідним є деякий ступінь гнучкості відносно часу ротації, що визнається в параграфі 8.153.

В даний час Кодекс не має ніяких перехідних положень стосовно вимог, викладених в параграфах 8.151—8.154, однак Комітет з етики прийшов до висновку, що необхідно ввести перехідний період в два роки. Отже, після введення в дію або дострокового прийняття Кодексу, хоча тривалість часу, коли старший партнер з завдання надавав клієнту з аудиту в цій якості, і необхідно враховувати при визначенні, коли необхідно проводити ротацію, партнер може виступати в якості старшого партнера з завдання ще два додаткових роки від дати введення в дію (або дострокового прийняття) перед своєю ротацією. В таких випадках слід виконувати додаткові вимоги, викладені в параграфі 8.153, та застосовувати еквівалентні застережні засоби для зменшення до прийняттого рівня будь-яких загроз.

## РОЗДІЛ 9

### Професійна компетенція та обов'язки у зв'язку із залученням осіб, які не є бухгалтерами

- 9.1 Професійним бухгалтерам-практикам не слід погоджуватися надавати такі професійні послуги, в яких вони не компетентні, якщо вони не можуть одержати компетентні консультації та допомогу, які дали б їм змогу належним чином надавати такі послуги. Якщо професійний бухгалтер не має необхідної компетенції для надання певних професійних послуг, то він може звернутися за технічними консультаціями до експертів, наприклад інших професійних бухгалтерів, юристів, актуаріїв, інженерів, геологів, оцінювачів.
- 9.2 У таких ситуаціях, незважаючи на те, що професійний бухгалтер покладається на технічні знання експерта, не можна автоматично робити висновок, що такому експертові відомі етичні вимоги. Оскільки остаточну відповідальність за надання професійних послуг покладено на професійного бухгалтера, саме він повинен стежити за дотриманням вимог етичної поведінки.
- 9.3 Користуючись послугами фахівців, які не є професійними бухгалтерами, професійний бухгалтер повинен ужити заходів для забезпечення того, щоб таким фахівцям були відомі етичні вимоги. Першочергову увагу варто приділяти фундаментальним принципам, що містяться у параграфі 16 вступу до цього Кодексу. Ці принципи поширюються на будь-яке завдання, в якому братимуть участь такі експерти.
- 9.4 Необхідний ступінь нагляду й обсяг керівництва залежатиме від конкретних осіб, які беруть участь у завданні, а також від його характеру. Прикладами такого керівництва і нагляду є:
- звернення до таких осіб із проханням прочитати відповідні етичні кодекси;
  - вимога письмового підтвердження розуміння етичних вимог;
  - надання консультаційної допомоги в разі можливого виникнення конфліктів.
- 9.5 Професійний бухгалтер повинен також урахувувати конкретні вимоги стосовно незалежності або інші ризики, властиві завданню. Такі ситуації потребують особливої уваги й нагляду для забезпечення дотримання етичних вимог.
- 9.6 Якщо в будь-який час професійний бухгалтер не впевнений у тому, що належна етична поведінка забезпечуватиметься або додержуватиметься, то він не повинен брати на себе виконання завдання; а якщо завдання вже виконується, то роботу над ним слід припинити.

**РОЗДІЛ 10****Гонорар та комісійна винагорода**

10.1 Професійні бухгалтери-практики, які надають професійні послуги клієнтові, беруть на себе зобов'язання надати такі послуги на засадах чесності та об'єктивності, а також згідно з відповідними технічними стандартами. Цей обов'язок виконується шляхом застосування професійних навичок та знань, що їх професійні бухгалтери-практики набули в результаті професійної підготовки та досвіду. Професійний бухгалтер-практик має право на одержання винагороди за послуги, що надаються.

**Гонорари за професійні послуги**

10.2 Гонорари за професійні послуги повинні бути справедливим відображенням вартості професійних послуг, наданих клієнтові, з урахуванням:

- а) навичок та знань, необхідних для конкретного виду професійних послуг;
- б) рівня підготовки та досвіду осіб, найнятих за потреби для надання професійних послуг;
- в) часу, витраченого кожною особою, найнятою за потреби для надання професійних послуг;
- г) ступеня відповідальності, що тягне за собою надання таких послуг.

10.3 Гонорари за професійні послуги, як правило, повинні розраховуватися на підставі відповідних погодинних чи денних ставок з урахуванням часу, витраченого кожною особою, найнятою для надання професійних послуг. Ці ставки повинні ґрунтуватися на фундаментальній передумові, що організація і ведення справ професійного бухгалтера-практика, а також послуги, надані клієнтам, належним чином плануються, контролюються і керуються. У ставках треба враховувати фактори, перераховані у параграфі 10.2, а також правові, соціальні та економічні умови кожної країни. Визначення відповідних ставок є справою кожного професійного бухгалтера-практика.

10.4 Професійний бухгалтер-практик не повинен робити заяв про те, що певні професійні послуги у поточному або в майбутніх періодах надаватимуться за встановлений гонорар, передбачуваний гонорар або гонорар у визначених межах, якщо в момент такої заяви є ймовірність того, що такий гонорар буде суттєво збільшений, а потенційному клієнтові не повідомлено про таку ймовірність.

10.5 При наданні клієнтові професійних послуг може бути необхідно або доцільно призначити гонорар заздалегідь; у цьому випадку професійний бухгалтер-практик повинен розрахувати цей гонорар з урахуванням факторів, зазначених у параграфах 10.2—10.4.

- 10.6 Немає нічого неправомірного в тому, що професійний бухгалтер-практик бере із клієнта менший гонорар, ніж той, який він раніше брав за аналогічні послуги, за умови, що цей гонорар був розрахований відповідно до факторів, зазначених у параграфах 10.2—10.4.

*Коментарі*

Той факт, що професійний бухгалтер-практик забезпечує собі роботу, призначаючи нижчий гонорар порівняно з іншими бухгалтерами, не є неправомірним. Однак професійні бухгалтери-практики, які одержують роботу за значно нижчі гонорари, ніж ті, які встановлені теперішнім бухгалтером або призначаються іншими бухгалтерами, повинні враховувати ризик створення враження про те, що це може позначитися на якості роботи.

У зв'язку з цим, приймаючи рішення про оголошення суми гонорару клієнтові за виконання професійних послуг, професійний бухгалтер повинен переконатися в тому, що в результаті оголошення суми гонорару:

- якість роботи не постраждає і буде виявлена належна старанність з метою дотримання всіх професійних стандартів і процедур контролю якості при виконанні цих послуг;
- клієнт не буде введений в оману щодо точного обсягу послуг, що їх передбачається виконати за вказаний гонорар, а також щодо основи, на підставі якої призначатимуться майбутні суми гонорару.

- 10.7 Як зазначено у параграфі 8.8:

Професійні послуги не повинні пропонуватися або надаватися клієнтові за домовленістю, відповідно до якої гонорар буде сплачений лише у випадку одержання конкретного висновку чи результату, або якщо гонорар іншим способом обумовлений висновками чи результатами надання таких послуг.

*Коментарі*

Гонорар не повинен вважатися умовним, якщо його встановив суд або інший державний орган. Гонорар, що виплачується на процентній або аналогічній основі за винятком випадків, коли це дозволено законом або затверджено організацією — членом МФБ як загальноприйнята практика для певних професійних послуг, повинен вважатися умовним гонораром.

- 10.8 Попередні параграфи стосуються гонорарів — на відміну від відшкодування витрат. Кишенькові витрати, особливо на відрядження, що безпосередньо стосуються професійних послуг, надані певному клієнтові, як правило, подаватимуться для відшкодування цьому клієнтові на додаток до гонорару за професійні послуги.
- 10.9 І клієнт, і професійний бухгалтер-практик безпосередньо зацікавлені в тому, щоб основа розрахунку таких гонорарів та будь-які домовленості з



приводу розрахунків були чітко визначені бажано у письмовому вигляді до початку виконання завдання, що допоможе уникнути непорозумінь, пов'язаних з гонорарами. Докладніші вказівки див. у Міжнародному стандарті аудиту 210 “Умови завдання з аудиторської перевірки”.

### **Комісійні**

- 10.10 Виплата або одержання комісійної винагороди професійним бухгалтером-практиком може негативно позначитися на об'єктивності і незалежності. Тому враховуючи параграф 10.13 професійний бухгалтер-практик не повинен платити комісійних для залучення клієнта, а також не повинен отримувати комісійні за посередництво у вигляді направлення клієнта до третьої особи. Професійний бухгалтер-практик не повинен брати комісійну винагороду за посередницьку передачу виготовленої продукції або наданих послуг.
- 10.11 Виплата й одержання винагороди за посередництво між професійними бухгалтерами-практиками в тих випадках, коли бухгалтером, який здійснює посередництво, не було надано ніяких послуг, вважається комісійною винагородою згідно з параграфом 10.10.
- 10.12 Професійний бухгалтер-практик може укласти договір про придбання повністю чи частково об'єкта бухгалтерської практики, який передбачає виплати особам, що раніше працювали на даному об'єкті бухгалтерської практики або виплати спадкоємцям за майно. Такі виплати не вважаються комісійною винагородою згідно з параграфом 10.10.
- 10.13 У тих країнах, де виплата й одержання комісійних дозволені законом або організацією — членом МФБ, такі завдання повинні обмежуватися діяльністю, що не вимагає незалежності, і професійний бухгалтер-практик повинен у будь-якому випадку повідомляти клієнта про ці факти.

## **РОЗДІЛ 11**

### **Діяльність, несумісна з громадською бухгалтерською практикою**

- 11.1 Професійний бухгалтер-практик не повинен одночасно брати участь у будь-якому бізнесі, виді занять чи діяльності, що завдають або можуть завдати шкоди чесності, об'єктивності, незалежності чи добрій репутації цієї професії, а тому є несумісними з наданням професійних послуг.
- 11.2 Одночасне надання двох або кількох видів професійних послуг саме по собі не завдає шкоди чесності, об'єктивності чи незалежності.
- 11.3 Одночасна участь в іншому бізнесі, виді занять чи діяльності, не пов'язаній з професійними послугами, яка призводить до того, що професійний бухгалтер-практик не може належним чином здійснювати професійну практику відповідно до фундаментальних етичних принципів бухгалтерської професії, слід розглядати як несумісну з громадською бухгалтерською практикою.

## РОЗДІЛ 12

### Платіжні засоби клієнтів

- 12.1 Кодекс визнає, що в деяких країнах закон не дозволяє професійному бухгалтерові-практику тримати в себе **платіжні засоби клієнтів\***; в інших країнах передбачено юридичні обов'язки, встановлювані стосовно професійних бухгалтерів-практиків, у володінні яких перебувають такі платіжні засоби. Професійний бухгалтер-практик не повинен тримати в себе платіжні засоби клієнтів, якщо є підстава вважати, що вони були отримані в результаті незаконної діяльності або призначаються для здійснення такої діяльності.
- 12.2 Професійний бухгалтер-практик, якому довірено платіжні засоби, що належать іншим особам, повинен:
- зберігати такі платіжні засоби окремо від своїх особистих коштів або платіжних засобів фірми;
  - використовувати такі платіжні засоби лише за їх цільовим призначенням;
  - у будь-який час бути готовим поінформувати про ситуацію із цими засобами будь-яких осіб, які мають право одержати таку інформацію.
- 12.3 Професійний бухгалтер-практик повинен мати один або кілька банківських рахунків для платіжних засобів клієнтів. Такі банківські рахунки можуть включати загальний **рахунок клієнта\***, на який можуть зарховуватися платіжні засоби ряду клієнтів.
- 12.4 Платіжні засоби клієнтів, отримані професійним бухгалтером-практиком, повинні бути невідкладно внесені в кредит рахунку клієнта або якщо вони мають форму грошоворозпорядчих документів чи розпорядчих документів, що можуть бути конвертовані в грошові кошти, захищені від несанкціонованого використання.
- 12.5 Платіжні засоби можуть бути зняті з рахунку клієнта лише за дорученням клієнта.
- 12.6 Гонорари, що підлягають до сплати клієнтом, можуть бути зняті з рахунку грошових коштів клієнта за умови, що клієнта сповістили про суму таких гонорарів і він дав згоду на зняття коштів.
- 12.7 Платежі з рахунку клієнта не повинні перевищувати залишку за кредитом на рахунку клієнта.
- 12.8 Якщо є ймовірність того, що платіжні засоби клієнта залишатимуться на рахунку клієнта тривалий час, професійному бухгалтерові-практику слід за згодою клієнта у розумні строки помістити такі платіжні засоби на процентний рахунок.

\* Див. визначення на стор. 21—22.

- 12.9 Усі відсотки, отримані за платіжними засобами клієнта, повинні відноситись у кредит рахунку клієнта.
- 12.10 Професійні бухгалтери-практики повинні вести такі облікові книги, що дають їм змогу в будь-який час чітко визначити угоди, за якими ними було здійснено операції з грошовими коштами клієнтів у цілому і з коштами кожного конкретного клієнта зокрема. Виписку з рахунку треба надавати клієнтові не рідше одного разу на рік.

## РОЗДІЛ 13

### Стосунки з іншими професійними бухгалтерами-практиками

#### Прийняття нових завдань

- 13.1 Розширення діяльності комерційного підприємства часто веде до створення відділень чи дочірніх компаній у тих місцях, де не практикує **теперішній бухгалтер\***. За таких обставин клієнт чи теперішній бухгалтер після консультації із клієнтом може попросити **залученого бухгалтера\***, який здійснює практику в цих місцях, надати такі професійні послуги, які необхідні для виконання завдання.
- 13.2 Передача справ може також відбуватися у сфері спеціальних послуг або спеціальних завдань. Обсяг послуг, які пропонуються професійними бухгалтерами-практиками, продовжує розширюватися, а глибина знань, потрібних для обслуговування суспільства, часто потребує спеціальних навичок. Оскільки один професійний бухгалтер-практик не може набути спеціальних знань або досвіду в усіх сферах бухгалтерського обліку, деякі професійні бухгалтери-практики дійшли висновку про те, що недоцільно і небажано, щоб персонал фірми володів усіма спеціальними навичками, які можуть знадобитися.
- 13.3 Професійні бухгалтери-практики повинні погоджуватися на надання лише таких послуг, які, відповідно до їхніх очікувань, можуть бути виконані ними на професійному та компетентному рівні. Тому для цієї професії в цілому і в інтересах клієнтів зокрема важливо заохочувати професійних бухгалтерів-практиків в разі потреби звертатися за консультацією до компетентних осіб, здатних надати таку консультацію.
- 13.4 Теперішній бухгалтер, який не володіє певними навичками, може чинити опір передачі клієнта іншому професійному бухгалтерові-практику, який володіє цими навичками, через побоювання втратити замовлення, що може перейти до іншого професійного бухгалтера. У результаті клієнти можуть бути позбавлені переваги в одержанні консультацій, на які вони мають право.
- 13.5 Побажання клієнтів повинні бути визначальними у виборі професійних консультантів незалежно від того, чи є потреба у спеціальних навичках. У зв'язку з цим професійний бухгалтер-практик не повинен намагатися обмежити будь-яким чином свободу вибору клієнта в одержанні спеціальних консультацій, а у відповідних випадках повинен заохочувати клієнта до цього.

\* Див. визначення на стор. 21—22.

- 13.6 Послуги або консультації професійного бухгалтера-практика, який володіє спеціальними навичками, можуть бути одержані одним з таких шляхів:
- а) клієнтом
    - i) після попереднього обговорення і консультації з теперішнім бухгалтером;
    - ii) за спеціальним запитом або рекомендацією теперішнього бухгалтера;
    - iii) без звертання до теперішнього бухгалтера;
  - б) теперішнім бухгалтером при належному додержанні обов'язку конфіденційності.
- 13.7 Якщо професійний бухгалтер-практик отримав прохання про надання послуг або консультацій, то йому слід довідатися про наявність у потенційного клієнта теперішнього бухгалтера. Якщо теперішній бухгалтер є і він продовжуватиме надавати професійні послуги, слід дотримуватися процедур, зазначених у параграфах 13.8—13.14. Якщо призначення призведе до заміни іншого професійного бухгалтера-практика, слід дотримуватися процедур, зазначених у параграфах 13.15—13.26.
- 13.8 Залученому бухгалтерові слід обмежувати надання послуг до конкретного завдання, що передане теперішнім бухгалтером або одержане від клієнта, якщо від останнього не надійде інших указівок. Залучений бухгалтер також зобов'язаний ужити обґрунтованих заходів для підтримки стосунків теперішнього бухгалтера із клієнтом і не повинен висловлювати будь-якої критики з приводу професійних послуг теперішнього бухгалтера, не надавши останньому можливості подати всю відповідну інформацію.
- 13.9 Залученому бухгалтерові, який одержав від клієнта прохання виконати завдання, що за характером явно відрізняється від завдання, виконуваного теперішнім бухгалтером, або від вихідного завдання, одержаного за посередництвом теперішнього бухгалтера чи від клієнта, слід розглядати його як окреме прохання про надання послуг або консультацій. Перш ніж прийняти будь-яке призначення такого характеру, залученому бухгалтерові слід поінформувати клієнта про свій професійний обов'язок негайно повідомляти про це теперішньому бухгалтерові (бажано письмово). У повідомленні залучений бухгалтер інформує про звертання до нього клієнта, загальний характер прохання, а також запитує всю відповідну інформацію (якщо така є), потрібну для виконання завдання.
- 13.10 Іноді виникають обставини, за яких клієнт наполягає на тому, щоб теперішній бухгалтер не був поінформований. У цьому випадку залученому бухгалтерові слід вирішити, чи є причини клієнта

обґрунтованими. За відсутності особливих обставин саме по собі небажання клієнта інформувати теперішнього бухгалтера не є переконливою причиною.

13.11 Залученому бухгалтерові слід:

- а) дотримуватись інструкцій, одержаних від теперішнього бухгалтера або клієнта, тією мірою, якою вони не суперечать відповідним юридичним або іншій вимогам;
- б) забезпечувати (наскільки це можливо), щоб теперішній бухгалтер одержував інформацію про загальний характер професійних послуг, що надаються.

13.12 Якщо професійні послуги для конкретного клієнта виконуються двома або кількома професійними бухгалтерами-практиками, може бути доцільним повідомляти лише відповідного професійного бухгалтера-практика — залежно від конкретних послуг, що надаються.

13.13 За потреби теперішньому бухгалтерові, крім видачі інструкцій щодо переданого замовлення, слід підтримувати контакти із залученими бухгалтерами і допомагати їм при будь-яких обґрунтованих запитах про допомогу.

13.14 У разі запиту про висловлення думки професійного бухгалтера, який не є теперішнім бухгалтером, щодо застосування стандартів чи принципів бухгалтерського обліку, аудиту, звітності або інших стандартів чи принципів до конкретних обставин або операцій професійний бухгалтер повинен усвідомлювати можливість того, що така думка створює неналежний тиск на судження й об'єктивність бухгалтера. Думка, надана без усіх відповідних фактів, може завдати труднощів наступному бухгалтерові, якщо вона містить сумніви або якщо наступний бухгалтер призначається компанією. У зв'язку з цим професійний бухгалтер повинен прагнути звести до мінімуму ризик неналежних рекомендацій шляхом забезпечення собі доступу до всієї відповідної інформації. Коли за описаних вище обставин надходить прохання висловити думку, треба повідомити теперішнього бухгалтера. Важливо, щоб теперішній бухгалтер (з дозволу клієнта) надав залученому бухгалтерові всю відповідну запитувану інформацію про клієнта. З дозволу клієнта залучений бухгалтер повинен також надавати копію заключного висновку теперішньому бухгалтерові. Якщо клієнт не погоджується на такі контакти, то, як правило, завдання не слід виконувати.

### **Заміна іншого професійного бухгалтера-практика**

13.15 Власники підприємства мають незаперечне право обирати професійних консультантів та замінити їх на інших за своїм бажанням. Поряд із необхідністю захисту законних інтересів власників, важливо також, щоб професійний бухгалтер-практик, якого просять замінити іншого професійного бухгалтера-практика, мав можливість упевнитися в тому,

що немає ніяких професійних причин, з яких таке призначення не слід приймати. Цього не можна ефективно зробити без установаження безпосереднього контакту з теперішнім бухгалтером. За відсутності конкретного запиту теперішній бухгалтер не повинен добровільно надавати інформацію про справи клієнта.

- 13.16 Контакт із теперішнім бухгалтером дає можливість професійному бухгалтерові-практику перевірити, чи є обставини, за яких пропонується заміна призначеної особи, такими, що це призначення можна прийняти, а також визначити, чи є бажання виконувати завдання. Крім того, такий контакт допомагає зберегти гармонійні стосунки між усіма професійними бухгалтерами-практиками, до яких клієнти звертаються за професійними консультаціями та допомогою.
- 13.17 Міра, у якій теперішній бухгалтер може обговорювати справи клієнта із запропонованим професійним бухгалтером-практиком, залежить від:
- а) того, чи було отримано на це дозвіл клієнта;
  - б) юридичних або етичних вимог, що стосуються такого розкриття інформації і можуть варіюватися залежно від країни.
- 13.18 Запропонований професійний бухгалтер-практик повинен дотримуватися суворої конфіденційності і приділяти належну увагу будь-якій інформації, наданій теперішнім бухгалтером.
- 13.19 Інформація, надана теперішнім бухгалтером, може вказувати, наприклад, на те, що видимі причини, наведені клієнтом як підстава для заміни, не відповідають фактам. З інформації може випливати, що пропозиція про заміну професійних бухгалтерів-практиків була висунута тому, що теперішні бухгалтери відстоювали свої позиції і належним чином виконували обов'язки професійних бухгалтерів-практиків, незважаючи на опір або ухиляння, у зв'язку з чим між ними і клієнтом виникли серйозні розбіжності щодо принципів або практики.
- 13.20 Тому контакти між сторонами покликані:
- а) захистити професійного бухгалтера-практика від прийняття призначення в обставинах, коли відомі не всі факти, що стосуються справи;
  - б) захистити дрібних власників підприємств, які можуть не мати повної інформації про обставини, у зв'язку з якими пропонується заміна;
  - в) захистити інтереси теперішнього бухгалтера, якщо запропонована заміна є результатом сумлінного виконання теперішнім бухгалтером свого обов'язку діяти як незалежний фахівець або спробою втрутитися у виконання ним своїх обов'язків.
- 13.21 Перш ніж приймати призначення, яке передбачає неодноразове надання професійних послуг, які до цього моменту надавалися іншим професійним бухгалтером-практиком, запропонованому професійному бухгалтерові-практику, слід:



- а) перевірити, чи повідомив потенційний клієнт теперішнього бухгалтера про запропоновану зміну та чи дав він дозвіл (бажано письмовий) на обговорення справ клієнта у повному обсязі та без обмежень із запропонованим професійним бухгалтером-практиком;
- б) якщо відповідь, одержана від потенційного клієнта, задовільна, то попросити дозволу вступити в контакт з теперішнім бухгалтером. Якщо в такому дозволі буде відмовлено (або в разі ненадання дозволу, передбаченого пунктом а)) за відсутності виняткових обставин, про які цілком відомо запропонованому професійному бухгалтерові-практику, а також якщо запропонований бухгалтер не одержить потрібну фактичну інформацію в інший спосіб, то йому слід відмовитися від призначення;
- в) одержавши дозвіл, попросити теперішнього бухгалтера (бажано письмово):
  - і) надати інформацію про будь-які професійні причини, що мають бути відомі до прийняття рішення про те, чи варто прийняти або відхилити призначення (за наявності таких причин);
  - іі) надати всю необхідну інформацію, щоб мати можливість прийняти рішення.

13.22 Теперішній бухгалтер, одержавши повідомлення, згадане у параграфі 13.21 в), повинен негайно:

- а) відповісти (бажано письмово), чи є будь-які професійні причини, через які запропонованому професійному бухгалтерові-практику не слід приймати призначення;
- б) за наявності таких причин (або іншої інформації, яка повинна бути розкрита) переконатися, що клієнт дав дозвіл надати таку докладну інформацію запропонованому професійному бухгалтерові-практику. Якщо дозвіл не надано, то теперішній бухгалтер повинен сповістити про це запропонованому професійному бухгалтерові-практику;
- в) одержавши дозвіл від клієнта, повідомити всю інформацію, потрібну запропонованому професійному бухгалтерові-практику для прийняття рішення щодо доцільності прийняття призначення, і відкрито обговорити із запропонованим професійним бухгалтером-практиком всі питання, що стосуються призначення, і про які запропонованому бухгалтерові варто знати.

13.23 Якщо запропонований професійний бухгалтер-практик не одержить протягом прийнятного проміжку часу відповіді від теперішнього бухгалтера і якщо немає підстав вважати, що існують будь-які виняткові обставини, що супроводжують запропоновану заміну, то запропонований професійний бухгалтер-практик повинен зробити все можливе для того, щоб вступити в контакт з теперішнім бухгалтером у будь-який інший

спосіб. Якщо запропонований професійний бухгалтер-практик не зможе досягти задовільного результату, то йому слід надіслати ще одного листа, зазначивши в ньому, що він припускає, що не існує причини професійного характеру, з якої призначення не слід приймати, і що він має намір прийняти його.

- 13.24 Той факт, що теперішній бухгалтер ще не отримав належного йому гонорару, не є професійною причиною, через яку іншому професійному бухгалтерові-практику не слід приймати призначення.
- 13.25 Теперішньому бухгалтерові слід у найкоротший термін передати залученому професійному бухгалтерові-практику всі облікові книги та документи клієнта, які в нього є або можуть бути після дати нового призначення; треба також повідомити клієнта про це, якщо професійний бухгалтер-практик не має законного права на утримання таких журналів та документів.
- 13.26 Деякі організації (внаслідок законодавчих вимог або з інших причин) вимагають надання документів або тендерних пропозицій (наприклад, конкурентних заявок) у зв'язку з професійними послугами, запропонованими професійними бухгалтерами-практиками. У відповідь на рекламне оголошення або індивідуальне прохання направити документи або тендерні пропозиції професійному бухгалтерові-практику (якщо призначення може призвести до заміни іншого професійного бухгалтера-практика) слід указати в документах або тендерній пропозиції, що до прийняття призначення йому треба одержати можливість установити контакт з іншим професійним бухгалтером-практиком, щоб мати можливість довідатися, чи існують будь-які професійні причини, з яких призначення не слід приймати. Якщо надані документи або тендерна пропозиція виграють, то потім треба встановити контакт з теперішнім бухгалтером.

## РОЗДІЛ 14

### Реклама та пропонування послуг

- 14.1 Питання про те, чи дозволяти конкретним професійним бухгалтерам-практикам здійснювати **рекламу\*** та **пропонування послуг\***, належать до компетенції організацій — членів МФБ та визначаються ними, виходячи з правових, соціальних і економічних умов кожної країни.
- 14.2 Якщо така реклама і пропонування послуг дозволені, то вони повинні бути спрямовані на об'єктивне інформування громадськості та відповідати вимогам чесності, чесності, достовірності та гарного смаку. Пропонування послуг з використанням примусу або нав'язування має бути заборонено.
- 14.3 До заходів, що не відповідають наведеним вище критеріям, можна віднести такі:
- формування помилкових, оманливих чи невиправданих очікувань сприятливих результатів;
  - натяк на можливість впливу на рішення будь-якого суду, арбітражного суду, регулювального органу або аналогічного органу чи посадової особи;
  - хвалебні заяви про себе, що не ґрунтуються на фактах, які можна перевірити;
  - порівняння з іншими професійними бухгалтерами-практиками;
  - що містять рекомендації або підтвердження інших осіб;
  - що містять будь-які інші заяви, які можуть призвести до того, що навіть розсудлива людина неправильно їх зрозуміє або буде введена ними в оману;
  - необґрунтоване проголошення себе експертом або фахівцем у певній сфері бухгалтерського обліку.
- 14.4 Професійний бухгалтер-практик у країні, де дозволена реклама, не повинен намагатися одержати перевагу за допомогою реклами в газетах та журналах, що їх публікують чи розповсюджують у країні, де реклама заборонена. Аналогічно, в країні, де реклама заборонена, професійний бухгалтер-практик не повинен розміщувати рекламу в газетах та журналах, що їх публікують у країні, де реклама дозволена.
- 14.5 У тих ситуаціях, коли професійні бухгалтери-практики у своїй міжнародній діяльності порушують положення параграфа 14.4, організація — член МФБ у країні, де має місце порушення, повинна зв'язатися з організацією — членом МФБ у країні реєстрації

\* Див. визначення на стор. 21—22.

професійного бухгалтера-практика для забезпечення поінформованості організації — члена МФБ у країні реєстрації про таке порушення.

- 14.6 Безперечно, інформованість громадськості про спектр послуг, що пропонуються професійним бухгалтером, є бажаною. Тому не може бути заперечень проти того, щоб організація — член МФБ повідомляла таку інформацію громадськості офіційно, тобто від імені організації — члена МФБ.

### **Оприлюднення інформації професійним бухгалтером-практиком в умовах заборони на рекламу**

- 14.7 Якщо реклама не дозволена, оприлюднення інформації професійними бухгалтерами-практиками допускається за умови, якщо:
- а) його метою є інформування громадськості (або таких категорій громадськості, яких це стосується) про факти так, щоб таке інформування не було хибним і не вводило в оману;
  - б) воно є тактовним;
  - в) у ньому дотримується професійна гідність;
  - г) у ньому немає частого повторення і привертання надмірної уваги до імені (найменування) професійного бухгалтера-практика.
- 14.8 Наведені далі приклади ілюструють обставини, за яких оприлюднення інформації є прийнятним. При цьому слід урахувувати найважливіші вимоги, наведені у попередньому параграфі.

#### *Призначення і нагороди*

В інтересах громадськості та бухгалтерської професії треба, щоб будь-яке призначення чи інша діяльність професійного бухгалтера, що має національне або місцеве значення, або присудження нагороди професійному бухгалтерові були оприлюднені і щоб було згадано його членство у професійній організації. Однак професійний бухгалтер не повинен використовувати вищезгадані призначення та події для своєї особистої професійної вигоди.

Професійні бухгалтери, які шукають роботу за наймом або приватну практику

Професійний бухгалтер може поінформувати зацікавлені сторони за допомогою будь-якого засобу інформації про те, що він шукає для себе місце партнера або оплачувану роботу за наймом у сфері бухгалтерського обліку. Однак професійний бухгалтер не повинен оприлюднювати інформацію про пошук роботи за субконтрактом так, щоб це давало змогу вважати, що бухгалтер шукає приватну практику. Оголошення про пошук роботи за субконтрактом може вважатися прийнятним, якщо воно розміщене тільки у професійному друкованому органі й тільки за умови, що ні ім'я, ні адреса, ні номер телефону професійного бухгалтера не

оприлюднюються. У пошуку роботи за наймом (чи приватної практики) професійний бухгалтер може написати лист або звернутися безпосередньо до іншого професійного бухгалтера.

*Довідники*

Професійний бухгалтер може бути зазначений у довіднику за умови, що ні довідник у цілому, ні окрема стаття не можуть обґрунтовано вважатися рекламою зазначених осіб. Статті не повинні містити нічого, крім імені, адреси, номера телефону, назви професії і будь-якої іншої інформації, необхідної користувачеві довідника для того, щоб зв'язатися з особою або організацією, про яких ідеться у відповідному записі.

*Книги, статті, інтерв'ю, лекції, виступи на радіо і телебаченні*

Професійні бухгалтери, які є авторами книг чи статей на професійні теми, можуть указувати свої прізвища і професійну кваліфікацію, а також назву своєї організації, однак не повинні надавати будь-яку інформацію стосовно послуг, що надаються їхньою фірмою.

Аналогічні положення застосовуються до участі професійного бухгалтера у проведенні лекції, інтерв'ю чи виступу на радіо, телебаченні на професійні теми. Проте написане або сказане професійними бухгалтерами не повинне рекламувати їх чи їхню фірму, а має бути об'єктивним професійним поглядом на певне питання. Професійним бухгалтерам слід докладати всіх зусиль для того, щоб інформація, яку врешті-решт одержує публіка, відповідала зазначеним вимогам; вони несуть за це відповідальність.

*Навчальні курси, семінари тощо*

Професійний бухгалтер може запрошувати клієнтів, персонал та інших професійних бухгалтерів відвідувати навчальні курси чи семінари, призначені для надання допомоги персоналові. Інших осіб не слід запрошувати на такі навчальні курси чи семінари, крім випадків, коли такі особи за власним бажанням подали прохання про відвідування курсів. Ця вимога жодним чином не повинна ставати на заваді професійним бухгалтерам у наданні послуг з навчання іншим професійним органам, асоціаціям чи освітнім установам, що організують курси для своїх учасників або для громадськості. Однак не слід привертати надмірну увагу до прізвища чи найменування професійного бухгалтера в будь-яких буклетах та документах, що видаються у зв'язку із зазначеними заходами.

*Брошури та документи, що містять технічну інформацію*

Брошури та інші документи, які містять прізвище чи найменування професійного бухгалтера і в яких надана технічна інформація на допомогу персоналу або клієнтам, можуть видаватися таким особам чи іншим професійним бухгалтерам.

Такі брошури або документи слід видавати іншим особам лише у відповідь на запити, що направляються з особистої ініціативи таких осіб.

### *Наймання персоналу*

Оголошення про наявні вакансії у штаті співробітників можна доводити до відома громадськості за допомогою будь-якого засобу інформації, в якому зазвичай містяться подібні оголошення про штатні вакансії. Той факт, що в описі кваліфікаційних вимог обов'язково наводиться певна інформація стосовно послуг, що пропонуються клієнтам професійним бухгалтером-практиком, є прийнятним, однак така інформація не повинна містити рекламних елементів. Не повинно бути ніяких указівок на те, що запропоновані послуги перевершують послуги, запропоновані іншими професійними бухгалтерами-практиками, внаслідок розміру фірми, членства в асоціаціях чи з будь-яких інших причин.

В опублікованих матеріалах, спеціально призначених для інститутів та інших навчальних закладів, щоб інформувати студентів і випускників про можливості щодо працевлаштування, які надає ця професія, запропоновані громадськості послуги можна описувати з погляду бізнесу.

Вільніша форма дозволяється в газетному розділі, присвяченому штатним вакансіям, ніж коли оголошення про вакансію друкується на видному місці в іншому розділі будь-якої газети, на тій підставі, що потенційний клієнт навряд чи використовував би такі засоби інформації для вибору професійного консультанта.

### Оприлюднення інформації від імені клієнтів

Професійний бухгалтер-практик може оприлюднювати інформацію від імені клієнтів, головним чином про пошук персоналу. Однак професійний бухгалтер-практик повинен дбати, щоб при оприлюдненні інформації було забезпечено цілі клієнта.

### Рекламні проспекти і довідники фірми

Професійний бухгалтер-практик може надавати клієнтам або у відповідь на запит осіб, які не є клієнтами:

- а) фактичний і об'єктивний опис переліку послуг, що надаються;
- б) довідник із вказівкою прізвищ і найменувань партнерів, їхніх службових адрес, а також найменувань і адрес асоційованих фірм і кореспондентів.

### *Канцелярське приладдя і таблички з прізвищами / найменуваннями*

Канцелярське приладдя професійного бухгалтера-практика має бути прийнятним професійного зразка і відповідати вимогам законодавства і відповідної організації — члена МФБ стосовно прізвищ партнерів, власників бізнесу та інших осіб, які працюють у фірмі, а також вимогам

щодо використання назви професії та абревіатур, міст і країн, де представлена бухгалтерська фірма, логотипів тощо. Визначення будь-яких послуг, що надаються практикою, як таких, що носять спеціалізований характер, не дозволяються. Аналогічні положення у відповідних випадках повинні поширюватися й на таблички з прізвищами / найменуваннями.

*Оголошення в газетах*

Відповідні газети та журнали можна використовувати для інформування громадськості про заснування нової бухгалтерської фірми, про зміни у складі партнерів професійних бухгалтерів-практиків чи про будь-яку зміну адреси практики.

Такі оголошення повинні зводитися суто до викладення фактів; окрім того, слід розглянути питання про відповідність таких оголошень з погляду території поширення газети чи журналу та кількості оголошень.

*Внесення прізвища / найменування професійного бухгалтера-практика в документи, що видаються клієнтом*

Якщо клієнт пропонує опублікувати висновок професійного бухгалтера-практика, що стосується поточної комерційної діяльності клієнта, чи у зв'язку із заснуванням нового комерційного підприємства, то професійному бухгалтерові-практику слід ужити заходів для забезпечення того, щоб висновок публікувався в такому контексті, який не міг би ввести громадськість в оману стосовно характеру і змісту висновку. У цих обставинах професійний бухгалтер-практик повинен інформувати клієнта про те, що на оприлюднення документа треба одержати дозвіл.

Аналогічному розгляду підлягають інші документи, які клієнт збирається видати і які містять прізвище / найменування професійного бухгалтера-практика, що діє як незалежний фахівець. Це не перешкоджає включенню прізвища / найменування професійного бухгалтера-практика в річний звіт клієнта.

Якщо професійні бухгалтери як приватні особи пов'язані з будь-якою організацією чи обіймають у ній будь-яку посаду, то ця організація може зазначити їхні прізвища і посади на канцелярському приладді та інших документах. Професійному бухгалтерові-практику слід подбати, щоб ця інформація не створювала у громадськості враження, що цей бухгалтер пов'язаний з організацією як незалежний фахівець.

## **ЧАСТИНА В (ЗАСТОСОВУЄТЬСЯ ДО ШТАТНИХ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ)**

У подальших розділах містяться рекомендації, що стосуються передусім професійних бухгалтерів, які працюють у промисловості, торгівлі, державному секторі чи у сфері освіти. Професійним бухгалтерам-практикам слід узяти до уваги, що наведені далі принципи можуть бути застосовані до конкретних обставин, в яких вони діють. Якщо професійні бухгалтери, найняті бухгалтерською фірмою, мають сумніви щодо застосовності певної рекомендації, їм слід звернутися по допомогу до своєї професійної організації.

### **РОЗДІЛ 15**

#### **Конфлікт лояльності**

- 15.1 Штатні професійні бухгалтери зобов'язані бути лояльними до свого роботодавця, а також своїх колег, причому іноді між цими обов'язками може виникати конфлікт. Звичайно, для працівника першочергове значення має дотримання законних і етичних цілей своєї організації, а також дотримання тих правил і процедур, що розроблені для підтримки таких цілей. Однак від працівника не можна вимагати:
- а) порушувати закон;
  - б) порушувати правила й стандарти своєї професії;
  - в) обманювати чи вводити в оману (в тому числі шляхом замовчування) осіб, що виступають як аудитори роботодавця;
  - г) підписуватися під заявою, що суттєво перекручує факти, або іншим чином бути пов'язаним з такою заявою.
- 15.2 Розбіжності у поглядах стосовно правильного розв'язання бухгалтерських чи етичних проблем, як правило, мають бути обговорені та врегульовані в межах організації, спочатку з безпосереднім начальником цього працівника, а потім (якщо суттєві суперечності етичного характеру не усунено) з управлінським персоналом найвищого рівня або директорами, які не є виконавчими.
- 15.3 Якщо штатні бухгалтери не можуть розв'язати будь-яку суттєву проблему, пов'язану з конфліктом між роботодавцями та професійними вимогами, то вони можуть, вичерпавши всі інші відповідні можливості, вдатися до звільнення як до останнього засобу. Працівникам слід повідомити причини такого рішення своєму роботодавцеві, але їхній обов'язок з дотримання конфіденційності, як правило, не дозволяє їм повідомити про виниклу проблему іншим особам (окрім випадків, коли вони зобов'язані зробити це згідно із законом чи професійними вимогами).
- 15.4 Докладніші рекомендації з цих питань наведено в розділі 2 "Розв'язання етичних конфліктів".



## **РОЗДІЛ 16**

### **Підтримка колег**

- 16.1 Професійному бухгалтерові, зокрема тому, який керує іншими бухгалтерами, слід надавати належне значення формуванню й дотриманню власних суджень зі спірних бухгалтерських питань, а також професійно підходити до розбіжностей у думках.

## **РОЗДІЛ 17**

### **Професійна компетенція**

- 17.1 Штатного професійного бухгалтера, який працює у промисловості, торгівлі, державному секторі чи освіті, можуть попросити виконати важливе завдання, для виконання якого бухгалтер не має достатньої спеціальної підготовки або досвіду. Беручи на себе зобов'язання виконати таку роботу, професійний бухгалтер не повинен вводити в оману роботодавця щодо рівня знань або досвіду, якими він володіє, а звертатися (за потреби) за консультацією й допомогою до експертів.

## **РОЗДІЛ 18**

### **Надання інформації**

- 18.1 Професійний бухгалтер повинен надавати фінансову інформацію у повному обсязі, чесно, на належному професійному рівні і так, щоб вона була зрозуміла у своєму контексті.
- 18.2 Фінансова та інша інформація повинна мати таку форму, щоб чітко описувати реальний характер господарських операцій, активів чи зобов'язань; своєчасно і правильно класифікувати та заносити записи до реєстрів обліку; професійним бухгалтерам слід також робити все від них залежне для забезпечення зазначеного вище.

# КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ

(набирає чинності 30 червня 2006 року)

## ЗМІСТ

	<i>Сторінка</i>
ПЕРЕДМОВА .....	112
ЧАСТИНА А – ЗАСТОСОВУЄТЬСЯ ДО ВСІХ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ. ....	113
100 Вступ та фундаментальні принципи .....	114
110 Чесність .....	120
120 Об’єктивність. ....	121
130 Професійна компетентність та належна ретельність .....	122
140 Конфіденційність. ....	123
150 Професійна поведінка .....	125
ЧАСТИНА Б – ЗАСТОСОВУЄТЬСЯ ДО ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ-ПРАКТИКІВ. ....	126
200 Вступ. ....	127
210 Професійне призначення .....	132
220 Конфлікт інтересів .....	136
230 Другий висновок .....	138
240 Гонорари та інші винагороди. ....	139
250 Рекламування професійних послуг .....	141
260 Подарунки та заохочення .....	142
270 Зберігання активів клієнта .....	143
280 Об’єктивність – всі послуги .....	144
290 Незалежність – завдання з надання впевненості .....	145
ЧАСТИНА В – ЗАСТОСОВУЄТЬСЯ ДО ШТАТНИХ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ. ....	200
300 Вступ. ....	201
310 Потенційні конфлікти .....	205
320 Підготовка та подання інформації. ....	207

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

330 Достатня компетентність .....	209
340 Фінансові інтереси .....	211
350 Заохочення .....	213
ВИЗНАЧЕННЯ .....	215
ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ .....	220

## **ПЕРЕДМОВА**

Місія Міжнародної федерації бухгалтерів, як зазначено в її Статуті, полягає у “розвиткові та вдосконаленні бухгалтерської професії в цілому світі на основі гармонізованих стандартів, що забезпечують надання неухильно високоякісних послуг в інтересах громадськості”. На виконання цієї місії Рада МФБ заснувала Комітет з етики МФБ для розробки та публікацій, відповідно до своїх повноважень, високоякісних стандартів етики та інших рішень для професійних бухгалтерів всього світу.

Кодекс етики визначає вимоги з етики до професійних бухгалтерів. Організаціям-членам МФБ або фірмам не дозволяється застосовувати менш жорсткі стандарти, ніж зазначено в даному Кодексі. Однак, якщо організація-член або фірма не може дотримуватись деяких положень цього Кодексу внаслідок заборони законодавством або нормативним актом, вони повинні дотримуватись всіх інших положень цього Кодексу.

В деяких країнах можуть існувати вимога та настанови, що відрізняються від даного Кодексу. Професійні бухгалтери повинні знати про ці відмінності та дотримуватись більш жорстких вимог, якщо це не заборонено законом або нормативним актом.

## **Частина А – застосовується до всіх професійних бухгалтерів**

100 Вступ та фундаментальні принципи . . . . .	123
110 Чесність . . . . .	129
120 Об'єктивність. . . . .	130
130 Професійна компетентність та належна ретельність . . . . .	131
140 Конфіденційність. . . . .	132
150 Професійна поведінка. . . . .	134

## Розділ 100

### Вступ та фундаментальні принципи

- 100.1 Визначальною характеристикою професії бухгалтера є прийняття на себе відповідальності діяти в інтересах громадськості. Саме тому **професійний бухгалтер\*** відповідає не лише за задоволення потреб окремого клієнта чи роботодавця. Діючи в інтересах громадськості, професійний бухгалтер повинен дотримуватись етичних вимог, викладених в даному Кодексі.
- 100.2 Даний Кодекс складається з трьох частин. Частина А визначає фундаментальні принципи професійної етики професійних бухгалтерів і концептуальну основу для застосування цих принципів. Концептуальна основа служить керівництвом з фундаментальних етичних принципів. Професійні бухгалтери повинні застосовувати цю концептуальну основу для виявлення загроз відступу від фундаментальних принципів, оцінки їхньої значущості та, якщо такі загрози не є **явно незначними\***, застосовувати застережні заходи для їх усунення або зменшення до прийняттого рівня, на якому не ставиться під загрозу дотримання фундаментальних принципів.
- 100.3 Частина Б та В містять приклади належного застосування концептуальної основи, зокрема, приклади застережних заходів для уникнення загрози недотримання фундаментальних принципів, та ситуацій, за яких застережні заходи відсутні, внаслідок чого слід уникати тих дій або стосунків, які створюють ці загрози. Частина Б стосується **професійних бухгалтерів-практиків\***. Частина В застосовується до **професійних штатних бухгалтерів\***. Професійні бухгалтери-практики можуть також знайти керівні положення щодо своїх конкретних обставин, і в Чащині В.

### Фундаментальні принципи

- 100.4 Професійний бухгалтер повинен дотримуватись наступних фундаментальних принципів:

(а) *Чесність*

Професійний бухгалтер повинен бути прямим та чесним у всіх професійних та ділових стосунках.

(б) *Об'єктивність*

Професійний бухгалтер не повинен допускати упередженості, конфлікту інтересів або неналежного впливу з боку інших осіб на його професійні або ділові судження.

(в) *Професійна компетентність та належна ретельність*

\* Див. "Визначення".



Професійний бухгалтер зобов'язаний постійно підтримувати професійні знання та навички на рівні, потрібному для надання клієнтові чи роботодавцеві компетентних професійних послуг, що базуються на знаннях сучасних тенденцій практики, законодавства та технології. Надаючи **професійні послуги\***, професійний бухгалтер повинен діяти сумлінно і дотримуватись застосовних технічних та професійних стандартів,

(г) *Конфіденційність*

Професійний бухгалтер повинен поважати конфіденційність інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків, і не розголошувати таку інформацію третім сторонам без належних та визначених повноважень, якщо немає юридичного чи професійного права для розголошення цієї інформації. Професійний бухгалтер не повинен використовувати конфіденційну інформацію, отриману в результаті професійних та ділових стосунків, в особистих цілях чи в інтересах третіх сторін.

(д) *Професійна поведінка*

Професійний бухгалтер повинен дотримуватись відповідних законів та нормативних актів та утримуватись від будь-яких дій, які можуть дискредитувати професію.

Більш детальний розгляд кожного з цих фундаментальних принципів міститься в Розділах 110–150.

## Концептуальна основа – підхід

100.5 Обставини, в яких діють професійні бухгалтери, можуть викликати специфічні загрози порушення фундаментальних принципів. Неможливо визначити кожну ситуацію, яка створює такі загрози, та вказати відповідні застережні заходи. Крім того, характер завдань та роботи можуть бути різними; відповідно, вони можуть призводити до виникнення різних загроз, які, в свою чергу вимагатимуть різних застережних заходів. Таким чином, в інтересах громадськості концептуальна основа повинна, вимагати від професійного бухгалтера не простого дотримання конкретних правил, що можуть бути довільними, а виявлення, здійснення оцінки та усунення загроз у порушенні фундаментальних принципів. Даний Кодекс забезпечує концептуальну основу, яка допоможе професійному бухгалтерові виявити і оцінити загрози порушення фундаментальних принципів та взяти належних заходів у відповідь. В разі виявлення інших, ніж явно незначні, загроз, професійний бухгалтер повинен, як належить, застосувати застережні заходи для їх усунення або ж зменшення до прийняттого рівня, який не становитиме загрозу для дотримання фундаментальних принципів.

\* Див. "Визначення".

**КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ**  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

- 100.6 Професійний бухгалтер зобов'язаний оцінювати будь-які загрози порушення фундаментальних принципів, коли йому стає відомо, або коли справедливо очікується, що йому відомо, про обставини або стосунки, які можуть поставити під сумнів дотримання фундаментальних принципів.
- 100.7 Аналізуючи значущість загрози, професійний бухгалтер повинен брати до уваги як якісні, так і кількісні чинники. В разі неможливості застосування застережних заходів професійний бухгалтер повинен відхилити або припинити надання конкретної професійної послуги, або, якщо це необхідно, відмовитись від клієнта (у випадку професійного бухгалтера-практика) або ж звільнитись з організації-роботодавця (у випадку найманого професійного бухгалтера).
- 100.8 Професійний бухгалтер може ненавмисно порушити вимоги даного Кодексу. Таке ненавмисне порушення, залежно від характеру та важливості питання, може не призводити до порушення фундаментальних принципів у випадку, якщо це порушення було своєчасно виявлено й виправлено, і були вжиті належні застережні заходи.
- 100.9 Частина Б та В даного Кодексу містять приклади застосування концептуальної основи. Ці приклади не є вичерпним переліком обставин, в яких може опинитись професійний бухгалтер і які можуть поставити під загрозу дотримання фундаментальних принципів, отже його не слід розглядати, як такий. Відповідно, професійному бухгалтерові недостатньо просто дотримуватися наведених прикладів; натомість він повинен застосовувати всю концептуальну основу до тих конкретних обставин, з якими він зіткнувся.

### **Загрози та застережні заходи**

- 100.10 Загрозу для дотримання фундаментальних принципів може становити широке розмаїття обставин., які розподіляються за наступними категоріями:
- (а) загроза власного інтересу, спричинена фінансовими або іншими інтересами професійного бухгалтера або інтересами його найближчих або **близьких родичів\***;
  - (б) загроза власної оцінки у випадках, коли професійний бухгалтер повинен переглянути своє ж попереднє судження;
  - (в) загроза захисту, коли професійний бухгалтер захищає позицію або думку такою мірою, яка може ставити під сумнів його об'єктивність;

\* Див. "Визначення".

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

- (г) загроза особистих стосунків, коли внаслідок тісних стосунків професійний бухгалтер занадто співчуває інтересам інших; та
- (д) загроза тиску, коли професійний бухгалтер утримується від об'єктивних дій внаслідок фактичних або відчутних загроз.

В частинах Б та В даного Кодексу наведено відповідні приклади обставин, що можуть створювати зазначені категорії загроз для професійного бухгалтера-практика та найманого професійного бухгалтера. Професійні бухгалтери-практики також можуть знайти керівництво стосовно своїх конкретних обставин і в Частині В.

100.11 Застережні заходи, що можуть усунути або зменшити загрози до прийняттого рівня, належать до двох широких категорій:

- (а) застережні заходи, розроблені професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами; та
- (б) застережні заходи в робочому середовищем.

100.12 Застережні заходи, розроблені професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами, включають (але не обмежуються):

- вимоги до освіти, професійної підготовки та досвіду для набуття статусу професіонала;
- вимоги постійного вдосконалення професійних знань;
- нормативні акти щодо управління корпораціями;
- професійні стандарти
- професійний або регуляторний моніторинг і процедури дисциплінарного характеру;
- зовнішня перевірка звітів, декларацій, листування або інформації, підготовленої професійним бухгалтером, юридично уповноваженою третьою стороною.

100.13 В частинах Б та В даного Кодексу, відповідно, розглядаються застережні заходи, створені робочим середовищем професійного бухгалтера-практика та найманого професійного бухгалтера.

100.14 Деякі застережні заходи підвищують можливість виявлення або запобігання випадків неетичної поведінки. Такі застережні заходи можуть створюватись професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами або організаціями, що наймають професійних бухгалтерів. Вони, зокрема, включають:

- ефективні та широко відомі системи розгляду скарг, що застосовуються організаціями, які наймають професійних бухгалтерів, професійними організаціями, законодавчими чи

регуляторними органами, і дозволяють колегам, роботодавцям та представникам громадськості висвітлювати непрофесійну або неетичну поведінку;

- чітко сформульований обов'язок сповіщати про порушення етичних вимог.

100.15 Характер застережних заходів, що можуть застосовуватись, залежить від конкретних обставин. Застосовуючи професійне судження, професійний бухгалтер повинен враховувати, що саме обґрунтовано вважатиме за неприпустиме поінформована третя сторона, яка має всю відповідну інформацію, враховуючи значущість загрози та застосовані застережні заходи.

### **Розв'язання етичних конфліктів**

100.16 Оцінюючи дотримання фундаментальних принципів, професійний бухгалтер може постати перед проблемою розв'язання конфлікту у застосуванні фундаментальних принципів.

100.17 Починаючи процес офіційного чи неофіційного розв'язання конфлікту, професійний бухгалтер, розглядає, окремо або разом, наступні складові цього процесу:

- (а) відповідні факти;
- (б) пов'язані з процесом етичні питання;
- (в) фундаментальні принципи, що стосуються даного питання;
- (г) встановлені внутрішні процедури; та
- (д) альтернативні заходи.

Розглянувши ці питання, професійний бухгалтер визначає належні заходи, що відповідають визначеним фундаментальним принципам. Професійний бухгалтер також вивчає наслідки кожного з можливих заходів. Якщо питання лишається невирішеним, професійний бухгалтер консультиється з відповідними представниками **фірми**\* чи організації, що його наймає, для отримання допомоги в розв'язанні проблеми.

100.18 В тих випадках, коли питання стосується конфлікту з організацією або в організації, професійний бухгалтер повинен розглянути можливість обговорення з найвищим управлінським персоналом організації, наприклад, з членами Ради директорів або комітету з аудиту.

100.19 Документування суті проблеми та подробиць проведених обговорень або прийнятих рішень стосовно справи може служити найкращим інтересам самого професійного бухгалтера.

\* Див. "Визначення".

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

- 100.20 Якщо не вдається розв'язати важливий конфлікт, професійному бухгалтерові може виявитись необхідним отримати професійну пораду відповідної професійного органу або радників з правових питань для розв'язання етичних проблем без порушення конфіденційності. Так, професійний бухгалтер може викрити факт шахрайства, розкриття якого порушить відповідальність професійного бухгалтера щодо дотримання конфіденційності. В такому випадку професійний бухгалтер повинен звернутися за правовою порадою і визначити, чи існує вимога щодо розкриття цього виявленого факту.
- 100.21 Якщо всі належні можливості вичерпані, а етичний конфлікт залишається невирішеним, професійний бухгалтер повинен, якщо це можливо, відмовитись мати подальше відношення до питання, що спричинило конфлікт. Професійний бухгалтер може визначити, що за даних обставин йому краще вийти з групи з **виконання завдання**\* або конкретного завдання, чи зовсім відмовитись від виконання завдання або ж звільнитись з фірми чи організації, що наймає його.

\* Див. "Визначення".

## Розділ 110

### Чесність

- 110.1 Принцип чесності накладає на всіх професійних бухгалтерів обов'язок були відвертими та чесними в своїх професійних та ділових стосунках. Чесність передбачає справедливе ведення справ та правдивість.
- 110.2 Професійний бухгалтер не повинен мати відношення до звітів, декларацій, листування чи іншої інформації, якщо він вважає, що ця інформація:
- (а) містить суттєво неправдиві або невірні дані;
  - (б) містить необмірковані твердження чи інформацію; або
  - (в) пропускає чи викривлює інформацію, яку необхідно надати, якщо такий пропуск чи викривлення вводять користувача в оману.
- 110.3 Професійний бухгалтер не порушує положення параграфу 110.2, якщо він надає модифікований висновок стосовно наведеного в ньому питання.

## Розділ 120

### Об'єктивність

- 120.1 Принцип об'єктивності накладає на всіх професійних бухгалтерів обов'язок не давати підстав ставити під сумнів їхнє професійне чи ділове судження внаслідок упередження, конфлікту інтересів або впливу з боку інших осіб.
- 120.2 Професійний бухгалтер може опинитися в ситуаціях, які можуть впливати на його об'єктивність. Визначити всі подібні ситуації та вихід з них неможливо. Професійний бухгалтер повинен уникати стосунків, що викликають упередження або неналежним чином впливають на його професійне судження.

## Розділ 130

### Професійна компетентність та належна ретельність

- 130.1 Принцип професійної компетентності та належної ретельності зобов'язує професійних бухгалтерів:
- (а) підтримувати професійні знання та навички на рівні, необхідному для надання клієнтам або роботодавцям компетентних професійних послуг; та
  - (б) діяти суворо у відповідності до належних технічних та професійних стандартів, надаючи професійні послуги.
- 130.2 Компетентні професійні послуги вимагають обґрунтованих суджень у застосуванні професійних знань та навичок. Професійну компетентність можна розділити на два окремі етапи:
- (а) досягнення професійної компетентності; та
  - (б) підтримка/збереження професійної компетентності.
- 130.3 Підтримка/збереження професійної компетентності вимагає від професійного бухгалтера постійної обізнаності та розуміння відповідних технічних, професійних та ділових здобутків. Безперервний професійний розвиток забезпечує вдосконалення та підтримку можливості професійного бухгалтера компетентно працювати у професійному середовищі.
- 130.4 Ретельність стосується обов'язку професійного бухгалтера діяти ретельно, обережно, своєчасно та відповідно до вимог завдання.
- 130.5 Професійний бухгалтер повинен забезпечити відповідну підготовку осіб, що працюють під керівництвом професійного бухгалтера, та нагляд за ними.
- 130.6 В разі доречності, професійний бухгалтер повинен повідомляти клієнтам, роботодавцям або іншим користувачам професійних послуг про притаманні цим послугам обмеження, для уникнення невірної тлумачення висловленої думки як визнання факту.



## Розділ 140

### Конфіденційність

140.1 Принцип конфіденційності зобов'язує професійного бухгалтера утримуватись від:

- (а) розкриття конфіденційної інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків, без отримання відповідного та конкретного дозволу, за межами фірми або організації, що винаймає його, крім випадків, коли розкриття інформації є юридичним або професійним правом чи обов'язком; та
- (б) використання конфіденційної інформації, отриманої в результаті професійних та ділових зв'язків, на власну користь чи на користь третіх сторін.

140.2 Професійний бухгалтер повинен дотримуватись принципу конфіденційності навіть у соціальному середовищі. Професійний бухгалтер повинен пам'ятати про можливість ненавмисного розкриття, особливо в обставинах тривалих стосунків з колегами або його близьких або **найближчих родичів** \*.

140.3 Професійний бухгалтер повинен дотримуватись принципу конфіденційності інформації, наданої йому потенційним клієнтом або роботодавцем.

140.4 Професійний бухгалтер повинен враховувати також й необхідність дотримуватись принципу конфіденційності інформації на самій фірмі або в організації, що наймає його.

140.5 Професійний бухгалтер повинен прийняти всі необхідні заходи і забезпечити, щоби особи, які працюють під контролем професійного бухгалтера, та особи, які йому допомагають або консультують його, поважали обов'язки професійного бухгалтера щодо дотримання конфіденційності.

140.6 Необхідність дотримання принципу конфіденційності зберігається навіть після закінчення стосунків між професійним бухгалтером та клієнтом або роботодавцем. У випадках, коли професійний бухгалтер змінює роботу або отримує нового клієнта, професійний бухгалтер може користуватись своїм попереднім досвідом. Тим не менш, професійний бухгалтер не повинен користуватись або розкривати будь-яку конфіденційну інформацію, отриману в результаті професійних або ділових стосунків.

\* Див. "Визначення".

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

140.7 Далі наводимо перелік обставин, за яких професійні бухгалтери можуть або повинні розкривати конфіденційну інформацію, або ж зазначене розкриття може бути доречним. До таких обставин належать:

- (а) розкриття дозволяється законом і санкціонується, клієнтом або роботодавцем;
- (б) розкриття вимагається законом, наприклад:
  - (і) надання документів або інших доказів в ході процесуальних дій; або
  - (іі) надання відомостей відповідним органам влади щодо виявлених порушень законодавства; та
- (в) існує професійний обов'язок або право розкривати інформацію, якщо це не заборонено законом:
  - (і) на дотримання вимог щодо перевірки якості, визначених організацією-членом або професійною організацією;
  - (іі) у відповідь на запит або при розслідування, що проводиться організацією-членом або регуляторним органом;
  - (ііі) для захисту професійних інтересів професійного бухгалтера в ході процесуальних дій; або
  - (іv) у відповідності до технічних стандартів та етичних вимог.

140.8 При прийнятті рішення щодо розкриття конфіденційної інформації, професійні бухгалтери повинні брати до уваги наступне:

- (а) чи зашкодить розкриття інформації інтересам всіх сторін, включаючи треті сторони, на чий інтерес це може вплинути, якщо клієнт або роботодавець дасть згоду на розкриття інформації професійним бухгалтером;
- (б) чи відома та підтверджена вся відповідна інформація, щоб бути практичною; у випадках, коли ситуація стосується непідтверджених фактів, неповної інформації або непідтверджених висновків, професійний бухгалтер повинен використовувати своє професійне судження щодо того, як розкрити інформацію, якщо це необхідно; та
- (в) спосіб розкриття інформації, та кому воно адресоване; так, наприклад, професійний бухгалтер повинен бути впевненим, що всі сторони, на які спрямоване це розкриття, є відповідними одержувачами.

## Розділ 150

### Професійна поведінка

- 150.1 Принцип професійної поведінки накладає на професійного бухгалтера обов'язок дотримуватись відповідних законів та нормативних актів, а також уникати будь-яких дій, що можуть дискредитувати професію. До таких дій належать дії, які розсудила та поінформована третя сторона, обізнана з усією відповідною інформацією, може розцінити як такі, що негативно впливають на репутацію професії.
- 150.2 Рекламуючи себе та свою роботу, професійний бухгалтер не повинен негативно впливати на репутацію професії. Професійний бухгалтер має бути чесним та правдивим, і не повинен:
- (а) перебільшувати свої можливості з послуг, які він може надавати, своєї кваліфікації або досвіду; або
  - (б) зневажливо посилатись на роботу інших професійних бухгалтерів або робити некоректні порівняння.

## **Частина Б – застосовується до професійних бухгалтерів-практиків**

Розділ 200 Вступ . . . . .	136
Розділ 210 Професійне призначення . . . . .	141
Розділ 220 Конфлікт інтересів . . . . .	145
Розділ 230 Другий висновок . . . . .	147
Розділ 240 Гонорари та інші винагороди . . . . .	148
Розділ 250 Рекламування професійних послуг . . . . .	150
Розділ 260 Подарунки та заохочення . . . . .	151
Розділ 270 Зберігання активів клієнта . . . . .	152
Розділ 280 Об'єктивність – всі послуги . . . . .	153
Розділ 290 Незалежність – завдання з надання впевненості . . . . .	154

## Розділ 200

### Вступ

- 200.1 В цій Частині Кодексу етики показано, як професійний бухгалтер-практик повинен застосовувати концептуальну основу, викладену в Частині А. Приклади, що їх наведено нижче, не є повним переліком всіх обставин, з якими може зустрітись професійний бухгалтер-практик і які можуть призводити до загрози відступу від фундаментальних принципів, та їх не слід тлумачити як такі. Саме тому професійному бухгалтері-практику недостатньо лише дотримуватись наведених прикладів; він радше повинен застосовувати концептуальну основу для розв'язання конкретної ситуації.
- 200.2 Професійний бухгалтер-практик не повинен займатись жодним бізнесом, справою чи діяльністю, що ставлять під загрозу або можуть загрожувати чесності, об'єктивності та добрій репутації професії що в результаті, буде несумісним з наданням професійних послуг.

### Загрози та застережні заходи

- 200.3 Широкий діапазон обставин може поставити під загрозу дотримання фундаментальних принципів. Численні загрози представлені наступними категоріями:

- (а) загроза власного інтересу;
- (б) загроза власної оцінки;
- (в) загроза захисту;
- (г) загроза особистих стосунків; та
- (д) загроза тиску.

Ці загрози розглядаються нижче в Частині А даного Кодексу.

Характер та значущість загроз залежить від того, чи виникають вони у випадку надання послуг **клієнтові з аудиту фінансових звітів\***, **клієнтові з надання впевненості\***, а не з аудиту фінансових звітів, або клієнтові, що отримує послуги, інші ніж надання впевненості.

- 200.4 Приклади обставин, що можуть створювати загрозу власного інтересу для професійного бухгалтера-практика, включають такі, але не обмежуються ними:

- **фінансовий інтерес\*** в клієнті або наявність спільного з клієнтом фінансового інтересу;
- надмірна залежність від гонорарів, що їх сплачує клієнт;
- наявність тісних ділових стосунків з клієнтом;

\* Див. "Визначення".

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

- страх втратити клієнта;
- розгляд клієнта як можливого роботодавця;
- **платежі, що залежать від результатів\*** стосовно завдання з надання впевненості\*.
- позика, надана клієнту з надання впевненості (або будь-кому з його директорів чи посадових осіб) або отримана від нього.

200.5 Приклади обставин, що можуть створювати загрозу власної оцінки для професійного бухгалтера-практика, включають, але не обмежуються:

- виявлення значної помилки під час повторної оцінки роботи професійного бухгалтера-практика;
- складання висновку щодо роботи фінансових систем після участі в їх розробці чи впровадженні;
- підготовка вихідних даних, що використовуються для отримання даних, які становлять собою предмет завдання;
- член групи з надання впевненості\* є або донедавна був **директором чи посадовою особою\*** такого клієнта;
- член групи з надання впевненості є або донедавна був працівником клієнта та займає або займав посаду, що дозволяє безпосередньо та суттєво впливати на предмет завдання;
- надання клієнтові послуги, яка безпосередньо впливає на предмет завдання з надання впевненості.

200.6 Приклади обставин, що можуть створювати загрозу захисту для професійного бухгалтера-практика, включають, але не обмежуються:

- володіння акціями **зарєєстрованого на біржі суб'єкта господарювання\*** як його засновника, коли цей суб'єкт є клієнтом з аудиту фінансової звітності;
- захист інтересів клієнта з надання впевненості в ході судового процесу або у суперечці з третіми сторонами.

200.7 Приклади обставин, що можуть створювати загрозу особистих стосунків для професійного бухгалтера-практика, включають, але не обмежуються:

- член групи з надання впевненості має близькі або найближчі сімейні стосунки з директором або з посадовою особою клієнта;
- член групи з надання впевненості має близькі або найближчі сімейні стосунки з працівником клієнта, який займає посаду, що дозволяє безпосередньо та суттєво впливати на предмет завдання;

\* Див. "Визначення".

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

- колишній партнер фірми є директором або посадовою особою чи працівником клієнта на посаді, що дозволяє безпосередньо та суттєво впливати на предмет завдання;
- отримання подарунків або преференцій від клієнта крім випадків, коли їх цінність є вочевидь незначною;
- довготривале співробітництво старшого персоналу з клієнтом з надання впевненості.

200.8 Приклади обставин, що можуть створювати загрозу тиску для професійного бухгалтера-практика, включають, але не обмежуються:

- погрози звільнення з завдання або заміни клієнтом;
- погрози судових позовів;
- тиск з метою неприпустимого зменшення обсягу роботи для зменшення розміру гонорару.

200.9 Професійний бухгалтер-практик може зіткнутися з тим, що конкретні обставини створюють особливі загрози недотримання одного чи кількох з фундаментальних принципів. Такі особливі загрози неможливо віднести до будь-якої категорії. Професійний бухгалтер-практик повинен як в ділових, так і професійних стосунках завжди бути напоготові до виникнення таких обставин та загроз.

200.10 Застережні заходи, що можуть усунути або зменшити загрози до прийняттого рівня, поділяються на дві широкі категорії:

- (а) застережні заходи, створені професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами; та
- (б) застережні заходи, що існують у робочому середовищі.

Приклади застережних заходів, створених професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами, наведено в параграфі 100.12 Частини А даного Кодексу.

200.11 Застережні заходи, забезпечені робочим середовищем, залежать від обставин. Такі застережні заходи включають як заходи, що поширюються на всю фірму, так і заходи, що стосуються конкретного завдання. Професійний бухгалтер-практик повинен застосовувати судження для визначення, як найкращим чином реагувати на виявлену загрозу. Застосовуючи судження, професійний бухгалтер-практик повинен визначити, що розсудлива та поінформована третя сторона, яка має всю відповідну інформацію, включно з важливістю загрози та застосованих застережних заходів, буде вважати припустимим. При цьому на визначення будуть впливати такі чинники, як значущість загрози, характер завдання та структура фірми.

200.12 Застережні заходи, що поширюються на всю фірму, можуть включати:

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

- наголос на важливості дотримання фундаментальних принципів, що робиться керівництвом фірми;
- наголос на очікуванні керівництвом фірми, що члени групи з надання впевненості будуть діяти в інтересах громадськості;
- політику та процедури контролю якості виконання завдання;
- задокументовану політику щодо виявлення загроз недотримання фундаментальних принципів, оцінки важливості цих загроз, визначення та застосування застережних заходів для усунення або зменшення загроз, окрім тих, що є явно незначними, до прийнятного рівня;
- для фірм, що виконують завдання з надання впевненості, задокументовану політику **незалежності**\* щодо виявлення загроз незалежності, оцінки важливості цих загроз та оцінки й застосування застережних заходів для усунення або зменшення загроз, окрім тих, що є явно незначними, до прийнятного рівня;
- задокументовану внутрішню політику та процедури стосовно дотримання фундаментальних принципів;
- політику та процедури, що дозволяють ідентифікувати інтереси та зв'язки між фірмою або членами групи з надання впевненості та клієнтами;
- політику та процедури моніторингу та, при необхідності, запобігання залежності від доходів, що їх одержують від одного клієнта;
- використання різних партнерів та груп з завдання з розмежованим підпорядкуванням при наданні послуг, що не стосуються надання впевненості, клієнтові з надання впевненості;
- політику та процедури, що забороняють особам, які не є членами групи з завдання, впливати на результат завдання;
- своєчасне ознайомлення з політикою та процедурами фірми (в тому числі з будь-якими змінами в них) всіх партнерів та професіоналів, а також відповідну підготовку та навчання із застосування цієї політики та процедур;
- призначення одного з вищих керівників відповідальним за належну роботу системи контролю якості фірми;
- інформування партнерів та професіоналів щодо клієнтів з надання впевненості та зв'язаних сторін, відносно яких вони мають бути незалежними;

\* Див. "Визначення".



КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

- механізм прийняття дисциплінарних заходів на забезпечення дотримання політики та процедур;
- офіційно прийняту політику та процедури, що заохочують та надають можливість персоналу поінформувати керівництво фірми щодо будь-якого питання стосовно дотримання фундаментальних принципів, що викликає їх занепокоєння.

200.13 Застережні заходи щодо конкретного завдання, забезпечені робочим середовищем, можуть включати:

- залучення додаткового професійного бухгалтера для перевірки виконаної роботи або для надання інших необхідних рекомендацій;
- звернення до незалежної третьої сторони, наприклад, до комітету незалежних директорів, професійного або регуляторного органу, або до іншого професійного бухгалтера;
- обговорення питань етики з найвищим управлінським персоналом клієнта;
- розкриття найвищому управлінському персоналові клієнта характеру послуг, що надаються, та гонорарів;
- залучення іншої фірми для виконання або повторного виконання частини завдання;
- ротачію керівного персоналу групи з надання впевненості.

200.14 В залежності від характеру завдання професійний бухгалтер-практик може покластись на застережні заходи, що їх використовує клієнт. Тим не менш, недопустимо покладатись лише на такі застережні заходи для зменшення загроз до прийнятного рівня.

200.15 Застережні заходи, що є частиною системи та процедур клієнта, можуть включати:

- погодження та схвалення іншими особами (окрім управлінського персоналу) фірми при призначенні її клієнтом для виконання завдання;
- наявність у клієнта компетентних співробітників з досвідом та повноваженнями для прийняття управлінських рішень;
- застосування клієнтом внутрішніх процедур, що забезпечують об'єктивний вибір фірми при пошуку виконавця завдань, що не є завданнями з надання впевненості;
- наявність у клієнта структури корпоративного управління, що забезпечує відповідний нагляд та інформування щодо послуг, які надаються фірмою.

## **Розділ 210**

### **Професійне призначення**

#### **Прийняття клієнта**

- 210.1 Перед прийняттям нового клієнта професійний бухгалтер-практик повинен розглянути питання, чи не створить таке прийняття загрозу недотримання фундаментальних принципів. Потенційні загрози чесності або професійній поведінці можуть викликатись, наприклад, сумнівними питаннями, пов'язаними з клієнтом (щодо його власників, управління або діяльності).
- 210.2 До пов'язаних з клієнтом питань, які (якщо про них відомо) можуть поставити під загрозу дотримання фундаментальних принципів), належать, наприклад, участь клієнта в незаконній діяльності (як-то легалізація доходів, отриманих злочинним шляхом), нечесність або практика підготовки сумнівних фінансових звітів.
- 210.3 Слід оцінювати важливість будь-якої загрози. Якщо виявлені загрози є іншими, ніж явно незначними, слід розглянути можливі застережні заходи та їх належне застосування для усунення або зменшення загрози до прийняттого рівня.
- 210.4 Відповідними застережними заходами може бути отримання знання та розуміння клієнта, його власників, менеджерів та осіб, які відповідають за найвище управління та його ділову діяльність, або ж забезпечення зобов'язання з боку клієнта вдосконалити корпоративне управління або внутрішній контроль.
- 210.5 У випадках, коли зменшення загрози до прийняттого рівня неможливе, професійний бухгалтер-практик має відмовитись від прийняття клієнта.
- 210.6 Всі рішення щодо прийняття клієнта повинні переглядатись при прийнятті нових завдань від того ж самого клієнта.

#### **Прийняття завдання**

- 210.7 Професійний бухгалтер-практик повинен погоджуватись надавати лише ті послуги, для виконання яких він, як професійний бухгалтер-практик, є відповідно компетентним. Перед прийняттям конкретного завдання від клієнта професійний бухгалтер-практик повинен розглянути питання, чи не викличе це прийняття загрозу недотримання фундаментальних принципів. Так, наприклад, загроза власного інтересу професійній компетентності та належній ретельності створюється у випадку, коли група з виконання завдання, не має (або не

може отримати) достатньої компетентності для відповідного виконання завдання.

210.8 Професійний бухгалтер-практик повинен оцінити важливість ідентифікованих загроз та, якщо вони є іншими, ніж явно незначними, застосувати застережні заходи, необхідні для їх усунення або зменшення до прийнятного рівня. Подібними застережними заходами можуть бути:

- отримання відповідного розуміння характеру бізнесу клієнта, складності його діяльності, конкретних вимог завдання, а також мети, характеру та обсягу робіт, що їх необхідно виконати;
- отримання знання відповідної галузі або предмету; наявність або отримання досвіду застосування відповідних нормативних вимог або вимог щодо звітності;
- призначення достатньої кількості персоналу, що має необхідну компетентність;
- залучення, в разі потреби, експертів;
- погодження реальних часових меж для виконання завдання;
- дотримання політики та процедур контролю якості, розроблених для надання достатньої впевненості, що конкретне завдання може бути прийнятим лише тоді, коли його можна виконати компетентно.

210.9 Якщо професійний бухгалтер-практик має намір покладатися на поради або на роботу експерта, він повинен оцінити, чи буде такий підхід надійним. Професійний бухгалтер-практик повинен при цьому розглянути такі фактори, як репутація, досвід, наявні ресурси та застосовні професійні та етичні стандарти. Таку інформацію можна отримати з попереднього спілкування з експертом або з консультацій з іншими особами.

### **Зміни в професійному призначенні**

210.10 Професійний бухгалтер-практик, якого просять замінити іншого професійного бухгалтера-практика, або який розглядає можливість участі в тендері на виконання завдання, що на даний момент виконується іншим професійним бухгалтером-практиком, має визначити, чи є будь-які підстави, професійні або інші, для неприйняття завдання (наприклад, наявність обставин що ставлять під загрозу дотримання фундаментальних принципів). Так, наприклад, може виникнути загроза професійній компетентності та належній ретельності, якщо професійний бухгалтер-практик прийме завдання до того, як йому стануть відомі всі приналежні факти.

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

- 210.11 Слід оцінювати важливість загроз. В залежності від характеру завдання може виникнути необхідність у безпосередньому спілкуванні з **теперішнім бухгалтером\*** для встановлення фактів та обставин, що криються за запропонованою зміною, що надасть можливість професійному бухгалтерові-практику прийняти рішення щодо доцільності прийняття завдання. Так, наприклад, очевидні підстави для заміни можуть не повністю відображати факти або вказувати на розбіжності в думках з теперішнім бухгалтером, які можуть вплинути на прийняття рішення щодо прийняття завдання.
- 210.12 Теперішній бухгалтер повинен дотримуватись правил конфіденційності. Межі, в яких професійний бухгалтер-практик може обговорювати справи клієнта із запропонованим бухгалтером, залежать від характеру завдання та того, чи:
- (а) отримано на це дозвіл клієнта; або
  - (б) існують юридичні або етичні вимоги стосовно таких обговорень та розкриття, які залежать від конкретної країни.
- 210.13 За відсутності конкретних вказівок клієнта теперішній бухгалтер звичайно не повинен з власної ініціативи ділитися інформацією щодо справ клієнта. Обставини, за яких розкриття конфіденційної інформації може бути прийнятним, визначені в Розділі 140 Частини А даного Кодексу.
- 210.14 У випадках, коли виявлені загрози є іншими, ніж явно незначні, слід розглянути та застосувати застережні заходи для їх усунення або зменшення до прийняттого рівня.
- 210.15 Такими застережними заходами можуть стати:
- повне та вільне обговорення справ клієнта з теперішнім бухгалтером;
  - прохання до теперішнього бухгалтера надати відому інформацію щодо будь-яких фактів та обставин, про які, на думку теперішнього бухгалтера, повинен знати запропонований бухгалтер до того, як він прийме рішення щодо прийняття завдання;
  - при відповіді на пропозицію надати тендерну заявку зазначити в ній необхідність спілкування з теперішнім бухгалтером для з'ясування наявності професійних або інших причин, з яких завдання не слід приймати.
- 210.16 Професійний бухгалтер-практик зазвичай повинен отримати дозвіл (бажано письмовий) на подібне обговорення з теперішнім бухгалтером. Після надання такого дозволу теперішній бухгалтер повинен дотримуватись юридичних та інших правил, що стосуються таких

\* Див. "Визначення".

ситуацій. В тих випадках, коли теперішній бухгалтер надає інформацію, таке надання повинно бути чесним та однозначним. Якщо запропонований бухгалтер не може спілкуватись з теперішнім бухгалтером, він повинен намагатись отримати інформацію стосовно будь-яких можливих загроз іншими шляхами, наприклад, шляхом надсилання запитів третім сторонам або пошуком інформації щодо управлінського та найвищого управлінського персоналу клієнта.

- 210.17 Якщо загрози неможливо усунути або зменшити до прийнятно низького рівня шляхом застосування застережних заходів, професійний бухгалтер-практик повинен, окрім випадків коли він може отримати розуміння необхідних фактів іншими шляхами, відмовитись від прийняття завдання.
- 210.18 Професійний бухгалтер-практик може отримати пропозицію виконати роботу, що доповнює роботу теперішнього бухгалтера. Подібні обставини можуть створювати потенційну загрозу професійної компетентності та належної ретельності внаслідок відсутності або неповноти інформації. Застережним заходом для таких загроз буде інформування теперішнього бухгалтера про запропоновану роботу, що забезпечить можливість теперішньому бухгалтерові надати будь-яку відповідну інформацію, необхідну для належного виконання роботи.

## Розділ 220

### Конфлікт інтересів

- 220.1 Професійний бухгалтер-практик повинен здійснити відповідні кроки для виявлення обставин, що можуть призвести до конфлікту інтересів. Подібні обставини можуть викликати появу загроз недотримання фундаментальних принципів. Наприклад, загроза об'єктивності може виникнути у випадку, коли професійний бухгалтер-практик є безпосереднім конкурентом клієнта або приймає участь в спільному підприємстві з основним конкурентом клієнта чи співпрацює з ним. Загроза об'єктивності або ж збереження конфіденційності може створюватись, коли професійний бухгалтер-практик надає послуги клієнтам, інтереси яких конфліктують, або клієнтам, які виступають сторонами спору щодо конкретного питання або операції.
- 220.2 Професійний бухгалтер-практик повинен оцінювати важливість кожної загрози. Перед прийняттям нового клієнта, конкретного завдання або при вирішенні питання продовження співпраці, професійний бухгалтер-практик повинен оцінити, чи має він будь-які ділові інтереси або зв'язки з клієнтом або з третьою стороною, які можуть викликати загрози. У випадках, коли виявлені загрози є іншими, ніж явно незначні, слід розглянути та застосувати застережні заходи для їх усунення або для зменшення до прийнятного рівня.
- 220.3 В залежності від обставин, що призводять до виникнення конфлікту, професійний бухгалтер-практик зазвичай застосовує такі застережні заходи:
- (а) інформування клієнта щодо ділових інтересів фірми або сфер її діяльності, що можуть призвести до конфлікту інтересів, та отримання його згоди на роботу за подібних обставин; або
  - (б) інформування всіх відповідних сторін про те, що професійний бухгалтер-практик працює з двома або більше сторонами стосовно питання, яке викликає конфлікт відповідних інтересів, та отримання їх згоди на роботу за подібних обставин; або
  - (в) інформування клієнта про те, що професійний бухгалтер-практик не працює виключно на будь-якого одного клієнта стосовно запропонованих послуг (наприклад, в конкретному сегменті ринку або стосовно конкретної послуги), та отримання його згоди на роботу за подібних обставин
- 220.4 Слід розглянути й такі додаткові застережні заходи, як:
- (а) використання окремих груп з виконання завдання;

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

- (б) застосування процедур запобігання доступу до інформації (наприклад, суворе фізичне розмежування подібних груп, створення конфіденційного та безпечного збереження даних);
- (в) розробка чітких інструкцій членам групи з виконання завдання щодо безпеки та конфіденційності;
- (г) використання угод про конфіденційність, підписаних працівниками та партнерами фірми; та
- (д) регулярна перевірка застосування застережних заходів одним з керівників, що не приймає участь у виконанні робіт для відповідного клієнта.

220.5 Якщо конфлікт інтересів становить загрозу недотримання одного чи декількох фундаментальних принципів, включаючи об'єктивність, конфіденційність чи професійну поведінку, яку неможливо усунути або зменшити до прийняттого рівня шляхом вжиття застережних заходів, професійний бухгалтер-практик повинен прийняти рішення щодо недоцільності прийняття конкретного завдання або про відмову від виконання одного чи декількох конфліктуючих завдань.

220.6 Якщо професійний бухгалтер-практик звернувся до клієнта за дозволом на співпрацю з іншою стороною (яка може бути існуючим або потенційним клієнтом) в питанні, яке викликає конфлікт відповідних інтересів, а клієнт відмовив у такому дозволі, професійний бухгалтер-практик повинен припинити співпрацю з однією з сторін в питанні, що викликало конфлікт інтересів.

## Розділ 230

### Другий висновок

- 230.1 Ситуації, коли професійного бухгалтера-практика просять надати другий висновок стосовно облікових, аудиторських чи звітних стандартів або принципів, застосованих за конкретних обставин або до конкретних операцій, здійснених безпосередньо або від імені компанії чи суб'єкта господарювання, які не є його поточними клієнтами, можуть створювати загрози недотримання фундаментальних принципів. Наприклад, якщо другий висновок базується не на тих самих фактах, що були надані теперішньому бухгалтерові, або ж на неналежних доказах, може виникати загроза професійній компетентності та належній обачності. Значущість загрози залежить від обставин такого звернення та всіх інших наявних фактів і припущень, що стосуються висловлювання професійного судження.
- 230.2 Професійний бухгалтер-практик, до якого звертаються з проханням надати такий висновок, повинен оцінити значущість наявних загроз, і якщо виявлені загрози є іншими, ніж явно незначні, розглянути і застосувати застережні заходи для їх усунення або зменшення до прийнятного рівня. Такими застережними заходами можуть бути отримання дозволу клієнта на спілкування з теперішнім бухгалтером, виклад застережень, що стосуються висловлення будь-якої думки під час обговорень з клієнтом, та надання теперішньому бухгалтерові примірника з викладом свого висновку.
- 230.3 Якщо компанія або суб'єкт господарювання не дозволяють спілкування з теперішнім бухгалтером, професійний бухгалтер-практик повинен розглянути, чи буде прийнятним надання свого висновку в світлі всіх обставин.



## Розділ 240

### Гонорари та інші види винагороди

240.1 Ведучи переговори стосовно надання професійних послуг, професійний бухгалтер-практик може призначати за них ту ціну, яку він вважає належною. Сам по собі факт, що один професійний бухгалтер-практик може призначати нижчу ціну на послуги, ніж інший, не є неетичним. Тим не менш, рівень призначеної ціни може викликати загрози недотримання фундаментальних принципів. Наприклад, якщо ціна настільки низька, що ускладнює виконання завдання у відповідності до застосованих технічних та професійних стандартів, виникає загроза власного інтересу щодо професійної компетентності та належної обачності.

240.2 Значущість подібних загроз залежить від таких факторів, як рівень призначених цін та послуг, яких він стосується. Зважаючи на такі потенційні загрози, для їх усунення або зменшення до прийняттого рівня слід розглядати і застосовувати належні застережні заходи. Вони можуть включати:

- пояснення клієнтові умов завдання, і, зокрема, основи, на якій розраховуються гонорари, та послуги, які охоплює цей гонорар;
- призначення на завдання кваліфікованого персоналу й надання йому достатнього часу.

240.3 Для деяких типів завдань, що не є завданнями з надання впевненості<sup>1</sup> широко використовуються умовні гонорари (які залежать від результатів). Тим не менш, за деяких обставин вони можуть створювати загрози недотримання фундаментальних принципів. Вони можуть викликати загрозу власного інтересу стосовно об'єктивності. Значущість таких загроз залежить від факторів, що включають:

- характер завдання;
- межі можливого розміру гонорару;
- основу для визначення гонорару;
- можливість перевірки результату надання послуги незалежною третьою стороною.

240.4 Слід здійснювати оцінку значущості таких загроз і в разі їх очевидної значущості необхідно розглянути і застосувати застережні заходи для їх усунення або зменшення до прийняттого рівня. Такі застережні заходи можуть включати:

<sup>1</sup> умовні гонорари за послуги (залежно від результатів), що не є завданнями з надання впевненості, клієнтам з надання впевненості, розглядаються в Розділі 290 цієї частини Кодексу.

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

- підписання попередньої письмової угоди з клієнтом щодо основи винагороди;
- розкриття користувачам виконаної професійним бухгалтером-практиком роботи та основи винагороди;
- політику та процедури контролю якості;
- перевірку роботи, виконаної професійним бухгалтером-практиком, об'єктивною третьою стороною.

240.5 За деяких обставин професійний бухгалтер-практик може одержати за передання клієнта або комісійну винагороду. Так, наприклад, якщо професійний бухгалтер-практик не надає конкретний вид послуг, він може одержати плату за передання теперішнього клієнта іншому професійному бухгалтерові-практику або іншому експерту. Професійний бухгалтер-практик може одержати комісійну винагороду від третьої сторони (наприклад, продавця програмного забезпечення) в зв'язку з продажем товарів чи послуг клієнтові. Прийняття таких гонорарів або винагород може викликати загрозу власного інтересу щодо об'єктивності, професійної компетентності та належної обачності.

240.6 Професійний бухгалтер-практик може також сплатити плату за передання клієнта у випадку, коли, наприклад, клієнтові, який є клієнтом іншого професійного бухгалтера-практика, потрібні спеціалізовані послуги, що не надаються теперішнім бухгалтером. Виплата таких або винагород може викликати загрозу власного інтересу щодо об'єктивності, професійної компетентності та належної обачності.

240.7 Професійний бухгалтер-практик не повинен приймати чи сплачувати такі гонорари або винагороди за рекомендації, якщо він не вжив застережних заходів щодо усунення загроз або зменшення їх до прийняттого рівня. Такими застережними заходами можуть бути: розкриття клієнтові умов щодо гонорару іншому професійному бухгалтерові-практику за передачу роботи;

- розкриття клієнтові умов щодо отримання гонорару від іншого професійного бухгалтера-практика за передачу роботи;
- отримання попередньої згоди клієнта на отримання комісійних винагород у випадку продаж клієнтову товарів та послуг третьою стороною.

240.8 Професійний бухгалтер-практик може придбати повністю або частково іншу фірму на основі здійснення платежів на користь осіб, що раніше володіли фірмою, їх спадкоємців чи правонаступників. Такі платежі не вважаються гонораром чи винагородами за рекомендації з метою наведених вище параграфів 240.5 – 240.7.

## Розділ 250

### Рекламування професійних послуг

250.1 Якщо професійний бухгалтер-практик шукає нову роботу шляхом **реклами**\* або інших форм маркетингу, це може створювати потенційні загрози недотримання фундаментальних принципів. Так, у випадках, коли послуги, можливості або продукти пропонуються на ринку невідповідно до принципу професійної поведінки, створюються загроза власного інтересу.

250.2 Професійний бухгалтер-практик не повинен дискредитувати професію, пропонуючи професійні послуги. Професійний бухгалтер-практик має бути чесним й правдивим та не повинен:

- перебільшувати можливість надання послуг, кваліфікацію або досвід;
- давати зневажливі відгуки про роботу інших професійних бухгалтерів або робити некоректні порівняння.

Якщо професійний бухгалтер-практик має сумніви щодо прийнятності запропонованої йому форми реклами або маркетингу, він повинен звернутись за консультацією до відповідного професійного органу.

\* Див. "Визначення".

## Розділ 260

### Подарунки та заохочення

- 260.1 Клієнти можуть пропонувати професійному бухгалтерові-практику чи його найближчим або близьким родичам подарунки або інші заохочення. Такі пропозиції зазвичай створюють загрози недотримання фундаментальних принципів. Так, наприклад, загрози власного інтересу щодо об'єктивності можуть виникнути у випадку прийняття від клієнта подарунку; загроза тиску щодо об'єктивності може виникнути внаслідок можливого оприлюднення інформації про такі пропозиції.
- 260.2 Значущість таких загроз залежить від характеру, вартості подарунку та намірів, з якими здійснюється пропозиція. Якщо подарунки або заохочення, які розсудлива та поінформована третя сторона, що має всю відповідну інформацію, визнає як вочевидь незначні, професійний бухгалтер-практик доходить висновку, що пропозицію зроблено в ході звичайної діяльності без конкретної спроби вплинути на рішення або отримати інформацію. В таких випадках професійний бухгалтер-практик може зробити висновок про відсутність значущої загрози недотримання фундаментальних принципів.
- 260.3 Якщо згідно оцінки загрози є іншими, ніж явно незначні, слід розглянути та застосувати застережні заходи для їх усунення або зменшення до прийняттого рівня. Якщо загрози неможливо усунути або зменшити до прийняттого рівня через застосування застережних заходів, професійний бухгалтер-практик повинен відмовитися від такої пропозиції.

## Розділ 270

### Зберігання активів клієнта

- 270.1 Професійний бухгалтер-практик не повинен приймати на зберігання гроші або інші активи клієнта, якщо це не дозволено законом. У випадках, коли це дозволено законом, професійний бухгалтер-практик повинен враховувати всі додаткові юридичні обов'язки, що накладаються на нього при зберіганні подібних активів.
- 270.2 Зберігання активів клієнта створює загрози недотримання фундаментальних принципів; так, наприклад, зберігання активів клієнта створює загрози власного інтересу щодо об'єктивності. Для уникнення таких загроз професійний бухгалтер-практик, якому довірено на зберігання гроші (або інші активи), повинен:
- (а) зберігати такі активи окремо від своїх власних активів або активів фірми;
  - (б) використовувати такі активи лише вони за їх призначенням;
  - (в) бути готовим в будь-який час звітувати за ці активи, за будь-які отримані від них доходи або дивіденди будь-якій особі, що має право отримати такий звіт; та
  - (г) дотримуватись вимог всіх відповідних законів та нормативних актів, що стосуються зберігання таких активів та звітування щодо них.
- 270.3 Професійний бухгалтер-практик повинен усвідомлювати наявність загроз недотримання фундаментальних принципів внаслідок асоціювання з подібними активами, наприклад, у випадку, коли стане відомо, що активи виникли внаслідок протизаконних дій (наприклад, легалізація доходів, отриманих злочинним шляхом). Професійний бухгалтер-практик, розглядаючи питання прийняття клієнта або подібного завдання, повинен при виконанні процедур прийняття зробити відповідні запити щодо походження таких активів та розглянути свою відповідальність згідно з законами та нормативними актами. При цьому професійний бухгалтер-практик може розглянути доцільність юридичної консультації.

## Розділ 280

### Об'єктивність – всі послуги

- 280.1 При наданні будь-яких професійних послуг професійний бухгалтер-практик повинен розглядати можливість загроз недотримання фундаментального принципу об'єктивності, що виникають внаслідок зацікавленості або стосунків з клієнтом, його директорами, посадовими особами або працівниками. Наприклад, може існувати загроза особистих стосунків щодо об'єктивності внаслідок родинних або тісних особистих чи ділових стосунків.
- 280.2 Професійний бухгалтер-практик, який надає послуги з надання впевненості, повинен бути незалежним від клієнта, якому надаються подібні послуги. Незалежність думки та незалежність поведінки дозволяють професійному бухгалтерові-практику висловити висновок і виглядати як особа, яка робить це без упередження, конфлікту інтересів та без неналежного впливу з боку інших осіб. Розділ 290 містить конкретні рекомендації щодо вимог до незалежності професійного бухгалтера-практика при виконанні завдань з надання впевненості.
- 280.3 Наявність загроз об'єктивності при наданні будь-яких професійних послуг залежить від конкретних обставин завдання та характеру роботи, яку виконує професійний бухгалтер-практик.
- 280.4 Професійний бухгалтер-практик повинен оцінювати значущість виявлених загроз, та у випадках, коли виявлені загрози є іншими, ніж явно незначні, розглядати та застосовувати застережні заходи для їх усунення або зменшення до прийняттого рівня. Такі застережні заходи можуть включати:

- вихід з групи з виконання завдання;
- процедури нагляду;
- припинення фінансових або ділових стосунків, що призводять до виникнення загрози;
- обговорення питання з керівниками фірми найвищих рівнів;
- обговорення питання з найвищим управлінським персоналом клієнта.

## Розділ 290

### Незалежність – завдання з надання впевненості

- 290.1 У випадку завдання з надання впевненості незалежність членів **групи з виконання завдання**\*, фірм та **мережевих фірм**\* (в разі доречності) від клієнтів з надання впевненості є справою громадського інтересу, а відтак і вимогою даного Кодексу етики.
- 290.2 Завдання з надання впевненості спрямовані на підвищення рівня довіри потенційних користувачів до результатів оцінки або вимірювання предмету завдання відповідно до критеріїв. Міжнародна концептуальна основа для завдань з надання впевненості (надалі – Концептуальна основа), видана Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, описує елементи і цілі завдань з надання впевненості та визначає завдання, на які поширюються положення Міжнародних стандартів аудиту (МСА), Міжнародних стандартів із завдань з огляду (МСЗО) та Міжнародних стандартів із завдань з надання впевненості (МСЗНВ). Для опису елементів та цілей завдання з надання впевненості, слід посылатись на Концептуальну основу.
- 290.3 Як далі пояснюється у Концептуальній основі, професійний бухгалтер-практик, виконуючи завдання з надання впевненості, висловлює висновок, метою якого є підвищення рівня довіри потенційних користувачів, окрім відповідальної сторони, до результатів оцінки або вимірювання предмету завдання за допомогою критеріїв.
- 290.4 Результатом оцінки або вимірювання предмету завдання є інформація, що виникла внаслідок застосування критеріїв до предмету завдання. Термін “інформація з предмету завдання” означає результат оцінки або вимірювання предмету завдання. Наприклад:

- визнання, вимірювання, подання та розкриття, показані в **фінансових звітах**\* (інформація з предмету завдання), є результатом застосування концептуальної основи фінансової звітності, наприклад, Міжнародних стандартів фінансової звітності (критеріїв), щодо визнання, вимірювання, подання та розкриття фінансового стану суб'єкта господарювання, його фінансових результатів та руху грошових коштів (предмету);
- твердження щодо ефективності внутрішнього контролю (інформація з предмету завдання) є результатом застосування концептуальної основи щодо оцінки ефективності внутрішнього контролю, наприклад, COSO або CoCo (критеріїв), до процесу внутрішнього контролю (предмету завдання).

\* Див. “Визначення”.

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

- 290.5 Завдання з надання впевненості можуть бути завданнями з підтвердження або завданнями зі складання безпосереднього висновку. В будь-якому випадку вони стосуються трьох окремих сторін: професійного бухгалтера-практика, відповідальної сторони та визначених/цілевих користувачів.
- 290.6 При виконанні завдань з надання впевненості з підтвердження, до яких належать й **завдання з аудиту фінансової звітності\***, оцінка або вимірювання предмету завдання виконується відповідальною стороною, а сама інформація з предмету завдання має вигляд твердження цієї відповідальної сторони, яке вона надає визначеним/цілевим користувачам.
- 290.7 При завданні зі складання безпосереднього висновку професійний бухгалтер-практик або безпосередньо виконує оцінку чи вимірювання предмету завдання, або отримує подання від відповідальної сторони, яка виконала оцінку чи вимірювання, що недоступні визначеним/цілевим користувачам. Інформація з предмету завдання надається визначеним/цілевим користувачам в звіті про виконання завдання з надання впевненості.
- 290.8 Незалежність вимагає :

*незалежності думки,*

тобто такої спрямованості думок, яка дає можливість надати висновок без будь-якого впливу, що може ставити під загрозу професійне судження, та дозволяє діяти чесно з об'єктивністю та професійним скептицизмом;

*незалежності поведінки,*

тобто уникнення фактів та обставин настільки значущих, що розсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, в тому числі вжиті застережні заходи, обґрунтовано дійшла би висновку, що чесність, об'єктивність чи професійний скептицизм фірми або члена групи з виконання завдання знаходяться під загрозою.

- 290.9 Вживання слова “незалежність” поза контекстом може створювати непорозуміння. Взятє окремо, це слово може приводити спостерігачів до припущення, що особа, яка здійснює професійне судження, має бути незалежною від усіх економічних, фінансових та інших відносин. Це неможливо, оскільки кожній член суспільства має стосунки з іншими особами. Саме тому значущість економічних, фінансових та інших стосунків також слід оцінювати з огляду на те, що розсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, обґрунтовано вважатиме неприйнятним.

\* Див. “Визначення”.



290.10 Багато різних обставин чи їх сукупність можуть бути чинниками впливу, тому, відповідно, неможливо визначити кожен ситуацію, яка створює загрози для незалежності, та визначити відповідні пом'якшувальні заходи, яких слід вжити. Крім того, характер завдань з надання впевненості може бути різним і тому можуть існувати різні загрози, що вимагають вживання різних застережних заходів. Отже, концептуальна основа, яка вимагає від фірм та членів груп з надання впевненості визначати, оцінювати та вирішувати проблеми загрози для незалежності, а не просто дотримуватися конкретних правил, що можуть бути довільними, служить інтересам громадськості.

### **Концептуальний підхід до незалежності**

290.11 Члени групи з надання впевненості, фірми та мережевої фірми повинні застосовувати концептуальну основу, викладену в Розділі 100, для розгляду конкретних обставин. Крім визначення та оцінювання взаємовідносин між фірмою, мереженими фірмами, членами групи з надання впевненості та клієнтом, слід враховувати, чи створюють загрози для незалежності взаємовідносини між особами, які не є членами групи з надання впевненості, та клієнтом з надання впевненості.

290.12 В цьому Розділі наведено приклади застосування концептуальної основи, які не слід розуміти або тлумачити як вичерпний перелік всіх обставин, що створюють загрози незалежності. Таким чином, членові групи з надання впевненості, фірмі або мережевій фірмі недостатньо лише дотримуватись наведених прикладів; їм радше необхідно застосовувати концептуальну основу до конкретних обставин своєї роботи.

290.13 Характер загроз незалежності та застосованих застережних заходів для усунення або зменшення їх до прийняттого рівня залежить від характеристик конкретного завдання з надання впевненості: чи є воно завданням з аудиту фінансових звітів чи іншим завданням з надання впевненості, а в останньому випадку також існує залежність від цілі, інформації з предмету завдання та визначених/цільових користувачів звіту. Отже фірмі необхідно оцінювати відповідні обставини, характер завдання з надання впевненості та загрози незалежності при вирішенні питання щодо доцільності прийняття нового завдання чи продовження завдання, характеру необхідних застережних заходів та того, чи слід призначати конкретну особу до складу групи з виконання завдання.

### **Завдання з підтвердження**

#### *Завдання з аудиту фінансових звітів*

290.14 Завдання з аудиту фінансових звітів стосуються широкого кола майбутніх користувачів; внаслідок цього важливе значення має не лише

незалежність думки, а й незалежність поведінки. Відповідно, члени групи з виконання завдання з надання впевненості, сама фірма та мережеві фірми мають бути незалежними від клієнта з аудиту фінансових звітів. Вимоги до незалежності в такому випадку включають заборону певних стосунків між членами групи з задання з надання впевненості та директорами, управлінським персоналом та працівниками клієнта, які можуть безпосередньо та суттєво впливати на інформацію з предмету завдання (фінансові звіти). Крім того, слід звернути увагу на таке питання: чи виникають загрози незалежності внаслідок стосунків між членами групи з задання з надання впевненості та працівниками клієнта, які можуть безпосередньо та суттєво вплинути на інформацію з предмету завдання (фінансовий стан, фінансові результати та рух грошових коштів).

*Інші завдання з підтвердження*

- 290.15 В тих завданнях з підтвердження, де клієнт не є клієнтом з аудиту фінансових звітів, від членів групи з виконання завдання та фірми вимагається незалежність від клієнта з надання впевненості (відповідальної сторони, яка відповідає за інформацію з предмету завдання та може відповідати за предмет завдання). До таких вимог відносяться заборона деяких стосунків між членами групи з задання з надання впевненості та директорами, управлінським персоналом та працівниками клієнта, які можуть безпосередньо та суттєво впливати на інформацію з предмету завдання. Крім того, слід звернути увагу на таке питання: чи створюються загрози незалежності внаслідок стосунків між членами групи з задання з надання впевненості та працівниками клієнта, які можуть безпосередньо та суттєво впливати на інформацію з предмету завдання. Слід також розглянути будь-які загрози, які на думку фірми можуть бути спричинені інтересами та зв'язками мережевої фірми.
- 290.16 У більшості завдань з підтвердження, що не є завданнями з аудиту фінансових звітів, відповідальна сторона несе відповідальність за інформацію з предмету завдання та предмет завдання. Тим не менш, для деяких завдань відповідальна сторона може й не бути відповідальною за предмет завдання. Наприклад, якщо професійний бухгалтер-практик отримав завдання з надання впевненості щодо звіту, який підготував консультант з питань охорони довкілля для визначених/цільових користувачів стосовно практики суб'єкта господарювання у цій сфері, відповідальною стороною щодо інформації з предмету завдання виступає консультант з питань навколишнього середовища, а суб'єкт господарювання є відповідальною стороною щодо предмету завдання (практики охорони навколишнього середовища).
- 290.17 В тих завданнях з підтвердження, що не є завданнями з аудиту фінансових звітів, де відповідальна сторона несе відповідальність за

інформацію з предмету завдання, а не за предмет завдання, від членів групи з виконання завдання та фірми вимагається незалежність від сторони, що відповідає за інформацію з предмету завдання, тобто від клієнта з надання впевненості. Крім того, слід приділити увагу загрозам, які на думку фірми можуть виникнути внаслідок стосунків між членами групи з виконання завдання, фірмою, мережевою фірмою та стороною, відповідальною за предмет завдання.

### **Завдання зі складання безпосереднього висновку**

290.18 При виконанні завдання зі складання безпосереднього висновку від членів групи з надання впевненості та фірми вимагається незалежність від клієнта з надання впевненості (сторони, яка відповідає за предмет завдання).

### **Звіти обмеженого користування**

290.19 У випадку звіту з завдання з надання впевненості для клієнта з аудиту нефінансових звітів, коли користування цим звітом суворо обмежено визначеними користувачами, вважається, що користувачам звіту відомі цілі, інформація з предмету завдання та обмеження щодо звіту, завдяки своїй участі у визначенні характеру та обсягу інструкцій фірмі стосовно потрібної послуги включно з критеріями, за якими вимірюється або оцінюється предмет. Таке знання та можливість фірми ознайомити всіх користувачів звітом із застережними заходами, підвищують ефективність застережних заходів щодо забезпечення незалежності поведінки. Фірмі слід брати до уваги ці обставини під час оцінки загроз незалежності та розгляду застережних заходів, необхідних для усунення загроз або зменшення їх до прийнятного рівня. Необхідно, як мінімум, застосувати положення даного розділу для оцінки незалежності членів групи з надання впевненості та їх найближчих або близьких родичів. Крім того, якщо фірма має суттєвий фінансовий інтерес (прямий чи непрямий) в клієнті з надання впевненості, загроза власного інтересу, що виникає є, настільки суттєвою, що жодні застережні заходи не зменшать її до прийнятного рівня. Достатнім може виявитись обмежений розгляд загроз, створюваних інтересами та зв'язками мережевої фірми.

### **Декілька відповідальних сторін**

290.20 В деяких завданнях з надання впевненості можуть існувати декілька відповідальних сторін, незалежно від того, чи є такі завдання завданнями з підтвердження чи зі складання безпосереднього висновку, що не є завданнями з аудиту фінансових звітів. Виконуючи такі завдання та вирішуючи, чи не слід застосувати положення цього розділу до кожної відповідальної сторони, фірма повинна оцінити, чи не створять інтерес або зв'язки між фірмою або членом групи з надання

впевненості та конкретною відповідальною стороною загрозу незалежності, яка буде більше від явно незначної, в контексті інформації з предмету завдання. При цьому слід враховувати такі фактори:

- суттєвість інформації з предмету завдання (або власне предмету), стосовно якої несе відповідальність конкретна відповідальна сторона; та
- ступінь громадського інтересу до даного завдання.

Якщо фірма визначає, що загроза незалежності, створювана таким інтересом чи зв'язками з конкретною відповідальною стороною, є явно незначною, достатнім може бути застосування лише деяких вимог, викладених в даному розділі, до цієї відповідальної сторони.

### Інші аспекти

290.21 Загрози та застережні заходи, визначені в цьому розділі, зазвичай розглядаються в контексті інтересів або зв'язків між фірмою, мереженими фірмами, членами групи з надання впевненості та клієнтом з надання впевненості. Якщо клієнтом з аудиту фінансових звітів є зареєстрований на біржі суб'єкт господарювання, фірма та мережеві фірми повинні розглянути інтереси та зв'язки, що стосуються суб'єктів господарювання, зв'язаних з даним клієнтом. В ідеальному випадку таких суб'єктів, а також інтереси та зв'язки, слід ідентифікувати заздалегідь. При роботі з усіма іншими клієнтами з надання впевненості, якщо група з надання впевненості має підстави вважати, що зв'язаний з цим клієнтом з надання впевненості **суб'єкт господарювання\*** має відношення до оцінки незалежності фірми від клієнта, група з надання впевненості повинна враховувати цей зв'язаний суб'єкт господарювання, оцінюючи незалежність та застосовуючи застережні заходи.

290.22 Оцінка загроз незалежності та подальші дії повинні базуватись на доказах, отриманих як до прийняття завдання, так і під час його виконання. Обов'язок робити таку оцінку та вдаватись до відповідних заходів виникають у випадку, коли фірма, мережева фірма або член групи з виконання завдання знають (або від них очікується, що вони знають) обставини чи стосунки, що можуть поставити незалежність під сумнів. Можуть бути випадки, коли фірма, мережева фірма або окрема особа ненавмисно порушать положення даного розділу. Якщо таке ненавмисне порушення трапиться, воно звичайно не піддаватиме сумніву незалежність від клієнта з надання впевненості, якщо фірма має відповідну політику та процедури контролю якості, спрямовані на дотримання незалежності, а саме порушення виправляється відразу

\* Див. "Визначення".

після його виявлення разом із застосуванням необхідних застережних заходів.

290.23 Даний розділ містить посилання як на значущі, так і явно незначущі загрози незалежності. При розгляді значущості будь-якого конкретного питання слід брати до уваги як якісні, так і кількісні фактори. Питання може вважатись вочевидь незначущим лише тоді, якщо воно виявляється незначним та не призводить до будь-яких наслідків.

### **Мета та структура цього розділу**

290.24 Мета даного розділу полягає у наданні допомоги фірмам та членам груп з надання впевненості у:

- а) виявленні загроз незалежності;
- б) оцінці, чи не є ці загрози явно незначущими; та
- в) визначенні та застосуванні відповідних застережних заходів для усунення чи зменшення загроз до прийнятного рівня у випадках, коли ці загрози є іншими, ніж явно незначні.

Слід завжди звертати увагу на те, що обізнана третя сторона, яка має всю необхідну інформацію включно із знанням застосованих застережних заходів, визнає за неприйнятне. В ситуаціях, коли немає застережних заходів для зменшення загрози до прийнятного рівня, єдиним прийнятним заходом буде припинення дій або інтересів, що створюють загрозу, чи відмова прийняття нового або продовження виконання старого завдання з надання впевненості.

290.25 Наприкінці цього розділу наведено декілька прикладів того, як концептуальний підхід до незалежності слід застосовувати в конкретних обставинах чи стосунках. В прикладах розглядаються загрози незалежності, що створюються конкретними обставинами чи стосунками (параграфи, починаючи з 290.100). Професійне судження застосовується для визначення відповідних застережних заходів, що дозволять усунути загрози незалежності чи зменшити їх до прийнятного рівня. В деяких випадках загрози незалежності є настільки значущими, що єдиним прийнятним заходом буде припинення дій або інтересів, що створюють загрозу, чи відмова прийняття нового або продовження виконання старого завдання з надання впевненості. В інших випадках загрозу можна усунути або зменшити до прийнятного рівня застосуванням застережних заходів. Слід відзначити, що наведені приклади не є всеохопними.

290.26 Деякі приклади розглядають, як слід застосовувати концептуальну основу до завдання з аудиту фінансових звітів зареєстрованого на біржі суб'єкта господарювання. Якщо професійна організація не робить різниці між зареєстрованими на біржі суб'єктами господарювання та іншими суб'єктами господарювання, приклади, що стосуються завдань

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

- з аудиту фінансових звітів зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання, вважаються дійсними для всіх завдань з аудиту фінансових звітів.
- 290.27 Якщо виявлені загрози незалежності є іншими, ніж явно незначні, а фірма вирішує прийняти нове чи продовжити старе завдання з надання впевненості, таке рішення слід задокументувати. Документація повинна включати опис виявлених загроз та застережних заходів, що їх застосовано для усунення або зменшення загроз до прийнятного рівня.
- 290.28 При оцінці загроз незалежності та застережних заходів, необхідних для зменшення їх до прийнятного рівня, до уваги беруться й інтереси громадськості. Деякі суб'єкти господарювання становлять для громадськості значний інтерес, оскільки внаслідок свого бізнесу, розміру чи корпоративного статусу вони мають широке коло зацікавлених сторін. Прикладами таких компаній можуть бути зареєстровані на біржі компанії, кредитні установи, страхові компанії та пенсійні фонди. Оскільки громадськість має значний інтерес до фінансових звітів зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання, в деяких параграфах даного розділу розглядаються додаткові питання, що стосуються аудиту фінансових звітів зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання. Концептуальну основу, що застосовується до аудиту фінансових звітів зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання, слід застосовувати й до інших клієнтів з аудиту фінансових звітів, які теж можуть мати значний інтерес для громадськості.
- 290.29 Аудиторські комітети можуть відігравати значну роль в корпоративному управлінні, якщо вони незалежні від управління клієнтом і можуть допомогти Раді директорів переконатись, що у виконанні своєї ролі аудитора фірма є дійсно незалежною. Між фірмою та аудиторським комітетом (або іншим органом управління, за відсутності аудиторського комітету) зареєстрованого на біржі суб'єкта господарювання повинен підтримуватись регулярний обмін інформацією щодо стосунків та інших питань, що на думку фірми, можуть мати вплив на незалежність.
- 290.30 Фірма повинні запровадити політику та процедури щодо обміну інформацією з питань незалежності з аудиторськими комітетами або з найвищим управлінським персоналом клієнта. У випадку аудиту фінансових звітів зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання фірма повинна щонайменше раз на рік усно та письмово сповіщати про всі зв'язки та інші питання між фірмою, мережевою фірмою та клієнтом з аудиту фінансових звітів, що згідно професійного судження фірми можуть мати вплив на незалежність. Фірма сама вирішує, про які питання необхідно сповіщати, оскільки вони залежать від конкретного завдання; в цілому слід розглядати питання, визначені в даному розділі.

## Період виконання завдання

- 290.31 Члени групи з надання впевненості і фірма мають бути незалежними від клієнта з надання впевненості протягом періоду виконання завдання з надання впевненості. Період виконання завдання починається, коли група з надання впевненості починає виконувати послуги з надання впевненості, і закінчується, коли надається висновок з надання впевненості, за винятком випадків, коли завдання з надання впевненості носить періодично повторюваний характер. Якщо очікується, що завдання з надання впевненості буде повторюватися, період виконання завдання закінчується, коли будь-яка сторона повідомляє про закінчення професійних взаємовідносин чи про надання кінцевого висновку з надання впевненості, залежно від того, яка з цих подій відбувається пізніше.
- 290.32 У разі виконання завдання з аудиту фінансових звітів, період виконання завдання включає період, що його охоплюють фінансові звіти, про які фірма надає висновок. Коли суб'єкт господарювання стає клієнтом з аудиту фінансових звітів протягом чи після періоду, охопленого фінансовими звітами, про які фірма надаватиме висновок, фірма повинна розглянути, чи можуть створюватись загрози для незалежності внаслідок:

- фінансових чи ділових стосунків з клієнтом з аудиту протягом періоду, охопленого фінансовими звітами, про які фірма надаватиме висновок, або пізніше, але до прийняття завдання з аудиту; або
- попередніх послуг, наданих клієнтові з аудиту.

Подібно чинном, у разі виконання завдання з надання впевненості, що не є завданням з аудиту фінансових звітів, фірмі слід розглянути, чи можуть будь-які фінансові чи ділові відносини або попередні послуги створити загрози для незалежності.

- 290.33 Якщо послуги, не пов'язані з завданням з надання впевненості, були надані клієнтові з аудиту фінансових звітів протягом періоду, охопленого фінансовими звітами, чи пізніше, але до початку надання професійних послуг з аудиту фінансових звітів, і такі послуги були б заборонені протягом періоду виконання завдання з аудиту, слід розглянути загрози незалежності якщо такі є, що виникають через такі послуги. Якщо загроза не є явно незначною, слід розглянути та вжити застережні заходи, за необхідності, для зменшення загрози до прийняттого рівня. Такі застережні заходи можуть охоплювати:

- обговорення питань незалежності, пов'язаних з наданням послуг, які не є наданням впевненості, з найвищим управлінським персоналом клієнта, наприклад, з аудиторським комітетом;

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

- отримання підтвердження від клієнта щодо відповідальності за результати послуг, які не є наданням впевненості;
- усунення від участі в завданні з аудиту фінансових звітів персоналу, який надавав послуги, що не стосуються надання впевненості; та
- залучення іншої фірми для огляду результатів послуг, що не стосуються надання впевненості, або повторного надання послуг, що не стосуються надання впевненості, в тій мірі, що дозволить їй взяти на себе відповідальність за такі послуги.

290.34 Послуги, що не стосуються надання впевненості, надані незареєстрованому на біржі клієнтові з аудиту фінансових звітів, не завдають шкоди незалежності фірми, коли клієнт стає зареєстрованим на біржі, за таких умов:

- а) попередні послуги, що не стосуються надання впевненості, дозволені згідно з цим розділом для незареєстрованих на біржі клієнтів з аудиту фінансових звітів;
- б) послуги закінчаться в межах розумного періоду часу з моменту реєстрації клієнта на біржі, якщо вони не дозволяються згідно з цим розділом для клієнтів з аудиту фінансових звітів, які є зареєстрованими на біржі суб'єктами господарювання; та
- в) фірма запровадила відповідні застережні заходи для усунення будь-яких загроз незалежності, що виникають через раніше надані послуги, або зменшення їх до прийняттого рівня.



## **Застосування Концептуальної основи до конкретних ситуацій**

<b>ЗМІСТ</b>	<i>Параграф</i>
Вступ. . . . .	290.100
Фінансові інтереси . . . . .	290.104
Положення, що застосовуються до всіх клієнтів з надання впевненості . . . . .	290.106
Положення, що застосовуються до клієнтів з аудиту фінансових звітів . . . . .	290.113
Положення, що застосовуються до клієнтів за надання впевненості, які не є клієнтами з аудиту. . . . .	290.122
Позики та гарантії . . . . .	290.126
Тісні ділові стосунки з клієнтами з надання впевненості . . . . .	290.132
Сімейні та особисті стосунки. . . . .	290.135
Працевлаштування у клієнтів з надання впевненості . . . . .	290.143
Нещодавня робота у клієнтів з надання впевненості. . . . .	290.146
Робота посадовою особою або директором у Раді директорів клієнтів з надання впевненості. . . . .	290.149
Тривалі стосунки вищого персоналу з клієнтами з надання впевненості	
Загальні положення. . . . .	290.153
Клієнти з аудиту фінансових звітів, які є зареєстрованими на біржі суб'єктами господарювання . . . . .	290.154
Надання послуг, які не є наданням впевненості, клієнтам з надання впевненості . . . . .	290.158
Складання облікових записів та фінансових звітів . . . . .	290.166
Загальні положення . . . . .	290.169
Клієнти з аудиту фінансових звітів, які не є зареєстрованими на біржі суб'єктами господарювання. . . . .	290.170
Клієнти з аудиту фінансових звітів, які є зареєстрованими на біржі суб'єктами господарювання. . . . .	290.171
Надзвичайні ситуації . . . . .	290.173
Послуги з оцінки вартості . . . . .	290.174
Надання послуг у сфері оподаткування клієнтам з аудиту фінансових звітів. . . . .	290.180

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

Надання послуг з внутрішнього аудиту клієнтам з аудиту фінансових звітів . . . . .	290.181
Надання послуг з систем ІТ клієнтам з аудиту фінансових звітів . . . . .	290.187
Тимчасове призначення працівників на посади у клієнтів з аудиту фінансових звітів . . . . .	290.192
Надання послуг з підтримки у судових справах клієнтам з аудиту фінансових звітів . . . . .	290.193
Надання юридичних послуг клієнтам з аудиту фінансових звітів . . . . .	290.196
Підбір вищого управлінського персоналу для клієнта . . . . .	290.203
Корпоративні фінанси та подібна діяльність . . . . .	290.204
Гонорари та ціни	
Гонорари – відносний розмір . . . . .	290.206
Гонорари – прострочені . . . . .	290.208
Ціноутворення . . . . .	290.209
Умовні гонорари . . . . .	290.210
Подарунки та заохочення . . . . .	290.212
Поточна судова справа чи її загроза . . . . .	290.214

## Вступ

- 290.100 Наведені нижче приклади визначають конкретні обставини та відносини, що можуть створювати загрози для незалежності. Приклади ілюструють потенційні загрози, що виникли, та застережні заходи для усунення або зменшення загроз до прийнятного рівня у певній ситуації. Приклади не є вичерпними. На практиці, від фірми, мережевої фірми та членів групи з надання впевненості вимагатиметься оцінювання наслідків подібних, але відмінних обставин і відносин та визначення, чи можна вжити застережних заходів, включаючи застережні заходи, зазначені у параграфах 200.12 – 200.15, для задовільного вирішення проблем загрози для незалежності.
- 290.101 У деяких прикладах йдеться про клієнтів з аудиту фінансових звітів, в інших – про клієнтів з надання впевненості, які не є клієнтами з аудиту фінансових звітів. Приклади показують, як слід вживати застережних заходів для виконання членами групи з надання впевненості, фірмою та мереженими фірмами вимоги незалежності від клієнта з аудиту фінансових звітів, а також виконання членами групи з надання впевненості та фірмою вимог незалежності від клієнта з надання впевненості, який не є клієнтом з аудиту фінансових звітів. Приклади не включають висновки про надання впевненості, використання яких чітко обмежено заздалегідь визначеними користувачами, клієнтові, який не є клієнтом з аудиту фінансових звітів. Як наведено у параграфі 290.19, для таких завдань члени групи з надання впевненості та їхні найближчі та близькі родичі мають бути незалежними від клієнта з надання впевненості. Також фірмі не слід мати суттєвий фінансовий інтерес, прямиий чи опосередкований, у клієнтові з надання впевненості.
- 290.102 Приклади ілюструють, як концептуальна основа стосується клієнтів з аудиту фінансових звітів та інших клієнтів з надання впевненості. Приклади необхідно читати у контексті параграфів 290.20, де роз'яснюється, що у більшості завдань з надання впевненості, є одна відповідальна сторона, і цією стороною є сам клієнт з надання впевненості. Тим не менш, в деяких завданнях з надання впевненості існують дві відповідальні сторони. В подібних випадках слід розглядати будь-які загрози, які на думку фірми можуть виникнути внаслідок інтересів та стосунків між членом групи з виконання завдання, фірмою, мережевою фірмою та стороною, що відповідає за предмет завдання.
- 290.103 Тлумачення 2005-01 до цього розділу містять подальше керівництво щодо застосування вимог незалежності, визначених в даному розділі, до завдань з надання впевненості, що не є завданнями з аудиту фінансових звітів.

## Фінансові інтереси

290.104 Фінансовий інтерес у компанії клієнта з надання впевненості може створювати загрозу власного інтересу. При оцінці значущості загрози та відповідних застережних заходів, які слід вжити для усунення чи зменшення загрози до прийняттого рівня, необхідно перевірити характер фінансового інтересу. Це включає оцінку ролі особи, що має фінансовий інтерес, суттєвості фінансового інтересу та типу фінансового інтересу (прямий чи опосередкований).

290.105 При оцінюванні типу фінансового інтересу слід розглянути той факт, що фінансові інтереси варіюються від інтересів, коли особа не має контролю над інвестиційним механізмом або утримуваним фінансовим інтересом (наприклад, взаємний фонд, пайовий інвестиційний фонд чи подібний механізм посередництва), до інтересів, коли особа має контроль над фінансовим інтересом наприклад, як довірений керуючий) або здатна впливати на інвестиційні рішення. При оцінюванні значущості будь-якої загрози для незалежності важливо перевірити ступінь контролю чи впливу, який можна здійснювати на посередника, утримуваний фінансовий інтерес або стратегію інвестицій. Якщо контроль існує, фінансовий інтерес слід вважати прямим. Навпаки, коли утримувач фінансового інтересу не має можливості здійснювати такий контроль, фінансовий інтерес слід вважати опосередкованим.

*Положення, що застосовуються до всіх клієнтів з надання впевненості*

290.106 Якщо член групи з надання впевненості або його найближчий родич мають **прямий фінансовий інтерес\*** або суттєвий **опосередкований фінансовий інтерес\*** у клієнтові з надання впевненості, то загроза власного інтересу, що виникла, буде настільки значною, що єдиним застережним заходом, доступним для усунення загрози чи зменшення її до прийняттого рівня, буде:

- а) ліквідація прямого фінансового інтересу до того, як особа стане членом групи з надання впевненості;
- б) ліквідація опосередкованого фінансового інтересу повністю чи ліквідація достатньої суми, щоб інтерес, який залишається, більше не був суттєвим, до того, як особа стане членом групи з надання впевненості; або
- в) усунення від завдання з надання впевненості члена групи з надання впевненості.

290.107 Якщо член групи з надання впевненості або його найближчий родич отримують, наприклад у спадщину, подарунок або внаслідок злиття прямий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес у клієнті з надання впевненості, може створитися загроза

\* Див. "Визначення".

власного інтересу. Для усунення загрози чи зменшення її до прийняттого рівня слід вжити таких застережних заходів:

- а) ліквідація фінансового інтересу найближчим часом; або
- б) усунення від завдання з надання впевненості члена групи з надання впевненості.

Протягом періоду до ліквідації фінансового інтересу або виключення особи з групи з надання впевненості, слід розглянути, чи необхідні додаткові застережні заходи для зменшення загрози до прийняттого рівня. Такі застережні заходи можуть включати:

- обговорення проблеми з найвищим управлінським персоналом, наприклад, з аудиторським комітетом; або
- залучення додаткового професійного бухгалтера для огляду виконаної роботи чи надання необхідних консультацій.

290.108 Якщо член групи з надання впевненості знає, що його чи її близький родич мають прямий фінансовий інтерес чи суттєвий опосередкований інтерес у клієнті з надання впевненості, може виникнути загроза власного інтересу. При оцінюванні значущості будь-якої загрози слід враховувати характер стосунків між членом групи з надання впевненості та близьким родичем і суттєвість фінансового інтересу. Коли значущість фінансового інтересу оцінена, слід визначити застережні заходи та відповідно вжити їх. Такі застережні заходи можуть включати:

- ліквідацію близьким родичем всього або значної частини фінансового інтересу найближчим часом;
- обговорення проблеми з найвищим управлінським персоналом, наприклад, з аудиторським комітетом;
- залучення додаткового професійного бухгалтера, який не брав участі в завданні з надання впевненості, для огляду роботи, виконаної членом групи з надання впевненості, що має близького родича, чи надання необхідних консультацій; або
- усунення від завдання з надання впевненості цієї особи.

290.109 Якщо фірма чи член групи з надання впевненості утримує прямий фінансовий інтерес чи суттєвий опосередкований інтерес у компанії клієнта з надання впевненості як довірений керуючий, може виникнути загроза власного інтересу внаслідок ймовірного впливу трасту на клієнта з надання впевненості. Відповідно, такий інтерес слід утримувати, тільки якщо:

- а) член групи з надання впевненості, найближчий родич члена групи з надання впевненості та фірма не є бенефіціантом трасту;

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

- б) інтерес, утримуваний у підприємстві клієнта з надання впевненості, не є суттєвим для трасту;
- в) траст не може здійснювати значний вплив на клієнта з надання впевненості; та
- г) член групи з надання впевненості чи фірма не мають значного впливу на будь-які інвестиційні рішення, пов'язані з фінансовим інтересом у клієнтові з надання впевненості.

290.110 Слід визначити, чи можуть створити загрозу власного інтересу фінансові інтереси осіб, які не є членами групи з надання впевненості, та їхніх найближчих та близьких родичів. Такими особами можуть бути:

- партнери та їхні найближчі родичі, які не є членами групи з надання впевненості;
- партнери та управлінські працівники, які надають послуги не з надання впевненості клієнтові з надання впевненості; та
- особи, які мають тісні особисті стосунки з членом групи з надання впевненості.

Чи створюють інтереси, утримувані такими особами, загрозу власного інтересу, залежатиме від таких чинників:

- організаційної, операційної та звітної структури фірми; та
- характеру стосунків між цією особою та членом групи з надання впевненості.

Слід оцінити значущість загрози та, якщо загроза не є явно незначною, визначити та вжити застережних заходів, необхідних для зменшення загрози до прийняттого рівня. Такі застережні заходи можуть включати:

- якщо доречно, політику заборони особам утримання таких інтересів;
- обговорення питання з найвищим управлінським персоналом, наприклад, з аудиторським комітетом; або
- залучення додаткового професійного бухгалтера, який не брав участі в завданні з надання впевненості, для огляду виконаної роботи або надання необхідних консультацій.

290.111 Ненавмисне порушення положень цього Розділу щодо фінансового інтересу у клієнтові з надання впевненості не зашкодить незалежності фірми, мережевої фірми чи члена групи з надання впевненості, якщо:

- а) фірма та мережева фірма встановили політику та процедури, які вимагають від усіх професіоналів негайно доповідати фірмі про

будь-які порушення, які є наслідком придбання, успадкування чи набуття іншим чином фінансового інтересу у клієнтові;

- б) фірма та мережева фірма негайно повідомляють свого співробітника про необхідність ліквідувати фінансовий інтерес; та
- в) ліквідація відбувається на найближчу можливу дату після виявлення проблеми, або співробітника аудиторської фірми усувають від роботи в групі з надання впевненості.

290.112 Якщо відбулося ненавмисне порушення положень цього Розділу щодо фінансового інтересу у компанії клієнта з надання впевненості, фірмі слід визначити, чи вживати застережних заходів. Такі застережні заходи можуть включати:

- залучення додаткового професійного бухгалтера, який не брав участі в завданні з надання впевненості, для огляду роботи, виконаної членом групи з надання впевненості; або
- відсторонення цієї особи від участі у прийнятті будь-яких суттєвих рішень, що стосуються завдання з надання впевненості.

*Положення, що застосовуються до клієнтів з аудиту фінансових звітів*

290.113 Якщо фірма або мережева фірма має прямий фінансовий інтерес у компанії клієнта з аудиту, то загроза власного інтересу, що виникла, буде настільки значною, що жодні застережні заходи не зможуть зменшити загрозу до прийняттого рівня. Отже, ліквідація фінансового інтересу буде єдиним заходом, який дозволить фірмі виконати завдання.

290.114 Якщо фірма або мережева фірма має суттєвий опосередкований фінансовий інтерес у клієнтові з аудиту, також може виникнути загроза власного інтересу. Єдиними заходами, які дозволять фірмі або мережевій фірмі виконати завдання, будуть ліквідація опосередкованого інтересу повністю або ліквідація достатнього розміру цього інтересу, щоб частка, яка залишається, більш не була суттєвою.

290.115 Якщо фірма або мережева фірма має прямий фінансовий інтерес у суб'єкті господарювання, який володіє контрольним пакетом акцій клієнта з аудиту фінансових звітів, загроза власного інтересу, що виникла, буде настільки значною, що жодний застережний захід не зможе зменшити загрозу до прийняттого рівня. Єдиними заходами, які дозволять фірмі або мережевій фірмі виконати завдання, будуть ліквідація інтересу повністю або ліквідація достатнього розміру цього інтересу, щоб частка, яка залишається, більш не була суттєвою.

290.116 Якщо програма пенсійного забезпечення фірми чи мережевої фірми має фінансовий інтерес у клієнтові з аудиту фінансових звітів, може виникнути загроза власного інтересу. Відповідно, слід оцінити

- значущість будь-якої такої загрози, що виникла, та, якщо загроза не є явно незначною, визначити та вжити застережних заходів, необхідних для усунення загрози чи зменшення її до прийнятного рівня.
- 290.117 Якщо інші партнери, включаючи партнерів, які не виконують завдання з надання впевненості, чи їхні найближчі родичі, в офісі\*, в якому працює **партнер, відповідальний за завдання\***, у зв'язку з аудиторською перевіркою, мають прямиий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес у такому клієнті з аудиту, то загроза власного інтересу, що виникла, буде такою значною, що жодний застережний захід не зменшить її до прийнятного рівня. Відповідно, такі партнери чи їхні найближчі родичі не повинні володіти будь-яким таким інтересом у цьому клієнті з аудиту.
- 290.118 Офіс, в якому працює партнер, відповідальний за завдання, у зв'язку з аудиторською перевіркою фінансових звітів, не обов'язково є офісом, до якого призначений цей партнер. Відповідно, якщо партнер, відповідальний за завдання, не знаходиться в офісі інших членів групи з надання впевненості, слід застосувати судження, щоб визначити, в якому офісі працює партнер у зв'язку з аудитом.
- 290.119 Якщо інші партнери та управлінські працівники, які надають послуги не з надання впевненості для клієнта з аудиту фінансових звітів, за винятком тих, участь яких є явно незначною, чи їхні найближчі родичі утримують прямиий фінансовий інтерес або суттєвий опосередкований фінансовий інтерес у такому клієнті з аудиту, то загроза власного інтересу, що виникла, буде настільки значною, що жодний застережний захід не зменшить її до прийнятного рівня. Відповідно, такий персонал чи їхні найближчі родичі не повинні утримувати будь-який інтерес у такому клієнті з аудиту.
- 290.120 Фінансовий інтерес у клієнті з аудиту фінансових звітів, утримуваний найближчим родичем або а) партнера, який знаходиться в офісі, в якому працює партнер, відповідальний за завдання, у зв'язку з аудиторською перевіркою, або б) партнера чи управлінського працівника, що надає послуги не з надання впевненості для клієнта з аудиту, не вважається таким, що створює неприйнятну загрозу, за умови, що цей інтерес отриманий внаслідок прав, обумовлених роботою, наприклад, прав на пенсії чи опціонів на акції; за необхідності вживають відповідних застережних заходів для зменшення загрози для незалежності до прийнятного рівня.
- 290.121 Загроза власного інтересу може виникати, якщо фірма, мережева фірма або член групи з надання впевненості має інтерес у якомусь суб'єкті господарювання, а клієнт з аудиту фінансових звітів чи директор, посадова особа чи власник контрольного пакету акцій також мають

\* Див. "Визначення".



інвестиції в цьому суб'єктові господарювання. Для незалежності загроза не виникає щодо клієнта з аудиту, якщо відповідні інтереси фірми, мережевої фірми або члена групи з надання впевненості, а також клієнта з аудиту чи директора, посадової особи чи власника контрольного пакету акцій є несуттєвими, і клієнт з аудиту не може здійснювати значний вплив на суб'єкт господарювання. Якщо інтереси суттєві, і фірма, мережева фірма або член групи з надання впевненості, а також клієнт з аудиту чи директор, посадова особа чи власник контрольного пакету акцій можуть здійснювати значний вплив на суб'єкт господарювання, не існує застережних заходів для зменшення загрози до прийнятного рівня. Фірма, мережева фірма мають або ліквідувати інтерес, або відмовитись від завдання з аудиту. Будь-який член групи з надання впевненості, який має такий інтерес, повинен:

- а) ліквідувати інтерес;
- б) ліквідувати таку частину інтересу, щоб інтерес, що залишається, більше не був суттєвим; або
- в) відмовитися від участі в аудиторській перевірці.

*Положення, що застосовуються до клієнтів з надання впевненості, які не є клієнтами з аудиту фінансових звітів*

290.122 Якщо фірма має прямий фінансовий інтерес у клієнтові з надання впевненості, який не є клієнтом з аудиту фінансових звітів, то загроза власного інтересу, що виникла, може бути такою значною, що жодний застережний захід не зменшить її до прийнятного рівня. Отже, ліквідація фінансового інтересу була б єдиним заходом, який дозволив би фірмі виконувати завдання.

290.123 Якщо фірма має суттєвий опосередкований фінансовий інтерес у клієнтові з надання впевненості, який не є клієнтом з аудиту фінансових звітів, також може виникнути загроза власного інтересу. Єдиним заходом, який надав би можливість фірмі виконувати завдання, була б або повна ліквідація опосередкованого фінансового інтересу, або ліквідація такої суттєвої суми інтересу, щоб інтерес, що залишається, більше не був суттєвим.

290.124 Якщо фірма має суттєвий фінансовий інтерес у суб'єктові господарювання, що має контрольний пакет акцій клієнта з надання впевненості, який не є клієнтом з аудиту фінансових звітів, то загроза власного інтересу, що виникла, може бути такою значною, що жодний застережний захід не зменшить її до прийнятного рівня. Єдиним заходом, який надав би можливість фірмі виконувати завдання, була б або повна ліквідація опосередкованого фінансового інтересу, або ліквідація такої суттєвої суми інтересу, щоб інтерес, що залишається, більше не був суттєвим.

290.125 Якщо для випадків, коли висновок про завдання з надання впевненості, яке не є завданням з аудиту фінансових звітів, призначений для обмеженого користування, винятки до положень параграфів 290.106 – 290.110 та 290.122 – 290.124 наведені у параграфі 290.19.

## **Позики та гарантії**

290.126 Позика від клієнта з надання впевненості чи гарантія за нею з боку такого клієнта, який є банком чи іншою подібною установою, надані фірмі, не створюють загрозу для незалежності, за умови, що позика отримана за звичайними процедурами, умовами та вимогами з кредитування та не є суттєвою ні для фірми, ні для клієнта з надання впевненості. Якщо позика є суттєвою для клієнта з надання впевненості чи фірми, за допомогою застережних заходів можна зменшити загрозу власного інтересу, що виникла, до прийняттого рівня. Такі застережні заходи можуть включати залучення додаткового професійного бухгалтера, який не є працівником фірми або мережевої фірми для огляду виконаної роботи.

290.127 Позика чи гарантія за нею від клієнта з надання впевненості, який є банком чи іншою подібною установою, надані члену групи з надання впевненості або його найближчим родичам, не створюють загрози для незалежності, якщо вони отримані за звичайними процедурами, умовами та вимогами з кредитування. Приклади таких позик охоплюють житловий іпотечний кредит, банківські овердрафти, позики на придбання автомобілів, залишки на кредитних картках.

290.128 Подібним чином, депозитні вклади або рахунки для брокерських операцій з ними, відкриті фірмою чи членом групи з надання впевненості у клієнта з надання впевненості, який є банком, брокером чи подібною установою, не створюють загрози для незалежності, якщо депозит чи рахунок утримуються на звичайних комерційних умовах.

290.129 Якщо фірма чи член групи з надання впевненості надають позику клієнтові з надання впевненості, який не є банком чи подібною установою, або виступає в ролі поручителя такого клієнта з надання впевненості, то загроза власного інтересу, що виникла, може бути такою значною, що жодний застережний захід не зменшить її до прийняттого рівня, якщо тільки позика або гарантія за нею не є несуттєвими для фірми чи члена групи з надання впевненості, а також для клієнта з надання впевненості.

290.130 Подібно до цього, якщо фірма чи член групи з надання впевненості приймають позику від клієнта з надання впевненості, який не є банком чи подібною установою, то загроза власного інтересу, що виникла, може бути такою значною, що жодний застережний захід не зменшить її до прийняттого рівня, якщо тільки позика або гарантія не є

несуттєвими для фірми чи члена групи з надання впевненості, а також для клієнта з надання впевненості.

290.131 Приклади у параграфах 290.126 – 290.130 стосуються позик та гарантій між фірмою та клієнтом з надання впевненості. У разі завдання з аудиторської перевірки фінансових звітів ці положення належить застосовувати до фірми, всіх мережевих фірм та клієнта з аудиту.

### **Тісні ділові стосунки з клієнтами з надання впевненості**

290.132 Тісні ділові стосунки між фірмою чи членом групи з надання впевненості та клієнтом з надання впевненості чи з його управлінським персоналом, або між фірмою, мережевою фірмою та клієнтом з аудиту фінансових звітів призводять до комерційного чи загального фінансового інтересу та можуть створювати загрозу власного інтересу та тиску. Приклади таких стосунків наведено нижче:

- наявність суттєвої фінансової частки участі в спільному підприємстві з клієнтом з надання впевненості чи з власником контрольного пакету акцій, директором, посадовою чи іншою особою, яка виконує найвищі управлінські обов'язки у такого клієнта;
- домовленості про поєднання однієї чи кількох послуг або продуктів фірми з однією чи кількома послугами клієнта з надання впевненості та реалізація цього пакету на ринку з посиланням на обидві сторони;
- угоди про збут або реалізацію на ринку, згідно з якими фірма виступає у ролі дистриб'ютора чи фахівця з маркетингу продуктів або послуг клієнта з надання впевненості; або ж клієнт діє як дистриб'ютор чи продавця продуктів або послуг фірми.

Якщо клієнт з надання впевненості є клієнтом з аудиту фінансових звітів, а фінансовий інтерес не є несуттєвим, та відносини не є явно несуттєвими для фірми, мережевої фірми і клієнта з аудиту, жодний застережний захід не зменшить загрозу до прийнятного рівня. Якщо клієнт з надання впевненості не є клієнтом з аудиту фінансових звітів, а фінансова частка участі не є несуттєвою, та відносини не є явно несуттєвими для фірми та клієнта з надання впевненості, жодний застережний захід не зменшить загрозу до прийнятного рівня. Отже, за таких обставин єдиними можливими заходами мають бути такі:

- а) припинення ділових стосунків;
- б) скорочення стосунків настільки, щоб фінансова частка стала несуттєвою, а відносини – явно несуттєвими; або
- в) відмова від завдання з надання впевненості.

Поки фінансовий інтерес не стане несуттєвим, а відносини не стануть явно несуттєвими для члена групи з надання впевненості, єдиним доречним застережним заходом буде виведення цієї особи зі складу групи з надання впевненості.

290.133 У випадку клієнта з аудиту фінансових звітів, якщо ділові відносини пов'язані з часткою участі, утримуваним фірмою, групою фірм чи членом групи з надання впевненості або їхнім найближчим родичем у закритому акціонерному товаристві, а клієнт з аудиту або директор чи посадова особа клієнта з аудиту, або будь-яка група з них також мають частку участі/власності в цьому товаристві, загрози для незалежності не виникають за умови, що:

- а) відносини є явно незначними для фірми, мережевої фірми та клієнта з аудиту;
- б) утримувана частка участі є несуттєвою для інвестора або групи інвесторів;
- в) частка участі/власності не надає інвесторові або групі інвесторів можливості контролювати закрите акціонерне товариство.

290.134 Придбання товарів та послуг у клієнта з надання впевненості фірмою (чи у клієнта з аудиту фінансових звітів мережевою фірмою) або членом групи з надання впевненості не створюватиме загрози для незалежності за умови, що операція належить до звичайної діяльності і здійснюється між незалежними сторонами. Проте характер чи обсяг таких операцій можуть бути такими, що створюватимуть загрозу власного інтересу. Якщо виникає загроза, що не є явно незначною, слід визначити та вжити застережних заходів, необхідних для зменшення загрози до прийняттого рівня. Такі застережні заходи можуть охоплювати:

- скасування операції чи зменшення її обсягу;
- усунення цієї особи з групи з надання впевненості; або
- обговорення цієї проблеми з найвищим управлінським персоналом, наприклад, з аудиторським комітетом.

### **Сімейні та особисті стосунки**

290.135 Сімейні та особисті стосунки між членом групи з надання впевненості та директором, посадовою особою чи певними працівниками, залежно від їхніх обов'язків, клієнта з надання впевненості можуть створювати загрози власного інтересу, особистих стосунків або тиску. Недоцільно намагатися докладно визначити значущість загроз, які можуть спричинити такі стосунки. Значущість залежатиме від низки факторів, включаючи відповідальність осіб у завданні з надання впевненості, близькість стосунків та функції родича чи іншої особи у компанії

клієнта з надання впевненості. Отже, існує широкий спектр обставин, які необхідно оцінювати, та застережні заходів, до яких слід вдаватися для зменшення загрози до прийнятного рівня.

290.136 Якщо найближчий родич члена групи з надання впевненості є директором, посадовою особою чи працівником клієнта з надання впевненості, спроможним справляти прямий та суттєвий вплив на предмет завдання з надання впевненості або був спроможний робити це протягом періоду, охопленого завданням, зменшити загрози до прийнятного рівня можна лише шляхом виключення такого члена з групи з надання впевненості. Близькість стосунків є такою, що жодний інший застережний захід не зменшить загрозу для незалежності до прийнятного рівня. Якщо не вжити такого заходу, єдиним способом є відмова від завдання з надання впевненості. Наприклад, у випадку аудиторської перевірки фінансових звітів, якщо чоловік (дружина) члена групи з надання впевненості є працівником, який справляє прямий та суттєвий вплив на підготовку облікових записів клієнта з аудиту чи складання фінансових звітів, загрозу для незалежності можна лише зменшити до прийнятного рівня шляхом виключення такої особи з групи з надання впевненості.

290.137 Якщо близький родич члена групи з надання впевненості є працівником клієнта з надання впевненості, спроможним справляти прямий та значний вплив на предмет завдання з надання впевненості, можуть виникнути загрози для незалежності. Значущість загроз для незалежності залежатиме від таких факторів, як:

- посада, яку обіймає близький родич у компанії клієнта;
- функція професійного бухгалтера в групі з надання впевненості.

Слід оцінити значущість загрози та, якщо вона не є явно незначною, визначити та вжити застережних заходів, необхідних для зменшення загрози до прийнятного рівня. Такі застережні заходи можуть включати:

- усунення цієї особи з групи з надання впевненості;
- якщо можливо, створення такої структури обов'язків у групі з надання впевненості, щоб цей професійний бухгалтер не мав би справ з питаннями, за які несе відповідальність його близький родич; або
- політику та процедури для надання працівникам повноважень повідомляти вищим щаблям в межах фірми про будь-які проблеми щодо незалежності та об'єктивності, що їх непокоять.

290.138 Якщо близький родич члена групи з надання впевненості є директором, посадовою особою чи працівником клієнта з надання впевненості, спроможним справляти прямий та суттєвий вплив на предмет завдання

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

з надання впевненості, можуть виникнути загрози для незалежності. Значущість загроз для незалежності залежатиме від наступних факторів:

- посада, яку обіймає близький родич у компанії клієнта;
- функції професійного бухгалтера в групі з надання впевненості.

Слід оцінити значущість загрози та, якщо вона не є явно незначною, визначити та вжити застережних заходів, необхідних для зменшення загрози до прийнятного рівня. Такі застережні заходи можуть включати:

- усунення цієї особи з групи з надання впевненості;
- якщо можливо, створити таку структуру обов'язків у групі з надання впевненості, щоб цей професійний бухгалтер не мав би справ з питаннями, за які несе відповідальність близький родич;
- політику та процедури для надання працівникам повноважень повідомляти вищим рівням в межах фірми про будь-які проблеми щодо незалежності та об'єктивності, що їх непокоять.

290.139 Крім того, загрози власного інтересу, особистих стосунків або тиску можуть виникати через особу, яка, не будучи найближчим чи близьким родичем члена групи з надання впевненості, має тісні стосунки з членом групи з надання впевненості та є директором, посадовою особою чи працівником клієнта з надання впевненості, може справляти прямий та суттєвий вплив на інформацію з предмета завдання з надання впевненості. Отже, члени групи з надання впевненості відповідають за визначення таких осіб та консультації згідно з процедурами фірми. Оцінка значущості будь-яких загроз для незалежності та визначення застережних заходів, доречних для усунення будь-яких загроз або зменшення їх до прийнятного рівня, будуть містити розгляд таких питань, як близькість стосунків та функції особи у клієнта з надання впевненості.

290.140 Слід розглянути, чи можуть загрози власного інтересу, особистих стосунків або тиску виникати через особисті або сімейні стосунки між партнером чи працівником фірми, який, не будучи членом групи з надання впевненості, та директором, посадовою особою чи працівником клієнта з надання впевненості, може справляти прямий та суттєвий вплив на інформацію з предмета завдання з надання впевненості. Отже, партнери та працівники фірми відповідають за визначення таких стосунків та консультації згідно з процедурами фірми. Оцінка значущості будь-якої загрози, що виникла, та визначення застережних заходів, доречних для усунення загрози або зменшення її до прийнятного рівня, будуть містити розгляд таких питань, як близькість стосунків, взаємодія професійного бухгалтера фірми з

групою з надання впевненості, положення, яке займає такий бухгалтер на фірмі, та функції особи у клієнта з надання впевненості.

290.141 Ненавмисне порушення положень цього Розділу щодо сімейних та особистих стосунків не зашкодить незалежності фірми чи члена групи з надання впевненості, якщо:

- а) фірма встановила політику та процедури, які вимагають від усіх професіоналів негайно доповідати фірмі про будь-які порушення, які є наслідком змін у посадовому статусі їхніх найближчих чи близьких родичів або в інших особистих стосунках, що спричиняють загрозу для незалежності;
- б) обов'язків у групі з надання впевненості перерозподіляються таким чином, що цей професіонал не матиме справ з питаннями, за які несе відповідальність особа, з якою він чи вона є родичами чи мають особисті стосунки, або, якщо це неможливо, фірма негайно усуває цього професіонала з групи з надання впевненості; та
- в) перевірки роботи професіонала приділяється додаткова увага.

290.142 Якщо сталося ненавмисне порушення положень цього Розділу щодо сімейних та особистих стосунків, фірма має визначити, чи слід вживати застережних заходів. Такі застережні заходи можуть включати:

- залучення додаткового професійного бухгалтера, який не брав участі в завданні з надання впевненості, для перегляду роботи, виконаної членом групи з надання впевненості; або
- усунення цієї особи від прийняття будь-яких важливих рішень щодо завдання з надання впевненості.

### **Працевлаштування у клієнтів з надання впевненості**

290.143 Незалежність фірми або члена групи з надання впевненості може опинитися під загрозою, якщо директор, посадова особа чи працівник клієнта з надання впевненості, який може справляти прямий та суттєвий вплив на інформацію з предмету завдання з надання впевненості, був членом групи з надання впевненості чи партнером фірми. Такі обставини можуть спричиняти загрози власного інтересу, особистих стосунків або тиску, особливо якщо суттєві стосунки залишаються між особою та його чи її колишньою фірмою. Подібно до цього, незалежність члена групи з надання впевненості може бути під загрозою, якщо окремі члени, задіяні у завданні з надання впевненості, знають чи мають підстави вважати, що він чи вона буде або може працювати у компанії клієнта з надання впевненості у майбутньому.

290.144 Якщо член групи з надання впевненості, партнер чи колишній партнер фірми поступив на роботу в компанію клієнта з надання впевненості,

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

загрози власного інтересу, особистих стосунків або тиску залежатимуть від таких чинників:

- а) посада, яку обіймає особа у групі з надання впевненості;
- б) ступінь участі особи в групі з надання впевненості;
- в) тривалість часу, що минув від моменту, коли ця особа була членом групи з надання впевненості або працювала на фірмі;
- г) колишня посада особи у групі з надання впевненості чи у фірмі.

Слід оцінити значущість загрози та, якщо вона не є явно незначною, визначити та вжити застережних заходів, необхідних для зменшення загрози до прийнятного рівня. Такі застережні заходи можуть охоплювати:

- розгляд відповідності чи необхідності зміни плану з надання впевненості для завдання з надання впевненості;
- призначення групи з надання впевненості, яка має значний досвід роботи з особою, що поступила на роботу до клієнта з надання впевненості, на наступне завдання з надання впевненості;
- залучення додаткового професійного бухгалтера, який не був членом групи з надання впевненості, для перегляду виконаної роботи чи надання необхідних консультацій; або
- перевірка контролю якості виконання завдання з надання впевненості.

Для зменшення загрози до прийнятного рівня в усіх випадках необхідні всі наведені далі застережні заходи:

- а) особа, якої це стосується, не має права на жодні вигоди чи платежі від фірми, якщо вони не здійснюються відповідно до узгоджених визначених угод. Крім того, будь-яка сума, що підлягає сплаті особі, не повинна бути настільки значною, щоб загрожувати незалежності фірми;
- б) особа не продовжує брати участь або вдавати, ніби бере участь, у справах фірми чи професійній діяльності.

290.145 Загроза власного інтересу виникає, якщо член групи з надання впевненості бере участь у завданні з надання впевненості, знаючи або маючи підстави вважати, що він чи вона збирається або може влаштуватися на роботу у клієнта з надання впевненості через деякий час у майбутньому. Таку загрозу можна зменшити до прийнятного рівня шляхом вживання таких застережних заходів, як:

- впровадження політики та процедур, які зобов'язують особу повідомляти фірму у разі, якщо вона веде серйозні переговори про працевлаштування у клієнта з надання впевненості;



- усунення такої особи від завдання з надання впевненості.

Крім того, слід розглянути проведення незалежної перевірки будь-яких важливих суджень, здійснених цією особою під час виконання завдання.

## Нещодавня робота у клієнтів з надання впевненості

290.146 Призначення колишньої посадової особи, директора чи працівника клієнта з надання впевненості членом групи з надання впевненості може створювати загрози власного інтересу, власної оцінки та особистих стосунків. Це особливо справедливо, якщо член групи з надання впевненості має надавати висновки, наприклад, про інформацію з предмету завдання, яку він чи вона готували, або про елементи фінансових звітів, які він чи вона оцінювали, коли працювали у клієнта з надання впевненості.

290.147 Якщо протягом періоду, охопленого звітом про надання впевненості, член групи з надання впевненості працював посадовою особою чи директором у клієнта з надання впевненості або був працівником, який міг справляти прямий і суттєвий вплив на інформацію з предмета завдання з надання впевненості, то загроза, що виникла, може бути такою значною, що жодний застережний захід не зменшить її до прийнятного рівня. Саме цьому таких осіб не слід призначати до групи з надання впевненості.

290.148 Якщо до періоду, охопленого звітом про надання впевненості, член групи з надання впевненості працював посадовою особою чи директором у клієнта з надання впевненості або був працівником, який міг справляти прямий і суттєвий вплив на інформацію з предмету завдання з надання впевненості, це може створювати загрози власного інтересу, власної оцінки та особистих стосунків. Наприклад, такі загрози виникнуть, якщо рішення, прийняті цією особою, чи виконана нею робота у попередньому періоді, коли вона працювала у клієнта з надання впевненості, слід оцінювати у поточному періоді як частину поточного завдання з надання впевненості. Значущість загроз залежатиме від таких чинників:

- посада, яку обіймала особа у компанії клієнта;
- тривалість часу, що минув з моменту, коли ця особа перестала працювати у клієнта з надання впевненості;
- функції особи у групі з надання впевненості.

Слід оцінити значущість загрози та, якщо вона не є явно незначною, визначити та вжити застережних заходів, необхідних для зменшення загрози до прийнятного рівня. Такі застережні заходи можуть включати:

- залучення додаткового професійного бухгалтера для перегляду роботи, виконаної цією особою як частини групи з надання впевненості, або надання рекомендацій у разі потреби; або
- обговорення проблеми з найвищим управлінським персоналом, наприклад, з аудиторським комітетом.

### **Робота посадовою особою або директором у Раді директорів клієнтів з надання впевненості**

- 290.149 Якщо партнер чи працівник фірми працює посадовою особою або директором у Раді директорів клієнта з надання впевненості, загрози власної оцінки та власного інтересу, що виникли, можуть бути такими значними, що жодний застережний захід не зменшить їх до прийнятного рівня. У випадку завдання з аудиторської перевірки фінансових звітів, якщо партнер чи працівник мережевої фірми працювали посадовою особою або директором у раді клієнта з аудиту, загрози, що виникли, можуть бути такими значними, що жодний застережний захід не зменшить її до прийнятного рівня. Тому, якщо така особа погодилася на таку посаду, єдиним напрямком дій може бути відмова від виконання чи скасування завдання з надання впевненості.
- 290.150 Посада “Секретар компанії” має різні наслідки в різних юрисдикціях. Обов’язки можуть варіюватися від адміністративних, наприклад, управління персоналом та ведення документації і реєстрів, до найрізноманітніших обов’язків, що забезпечують дотримання компанією нормативних актів чи надання консультацій з питань корпоративного управління. Як правило, ця посада вважається такою, що передбачає тісні стосунки з суб’єктом господарювання та може створювати загрози власної оцінки та захисту.
- 290.151 Якщо партнер чи працівник фірми або мережевої фірми працюють секретарем компанії у клієнта з аудиту фінансових звітів, загрози власної оцінки та захисту, що виникли, як правило, можуть бути такими значущими, що жодний застережний захід не зменшить їх до прийнятного рівня. Якщо така практика конкретно дозволена місцевим законодавством, професійними правилами чи практикою, виконувані обов’язки та функції слід обмежувати обов’язками рутинного та офіційно адміністративного характеру, наприклад, складання протоколів та ведення обов’язкових відомостей.
- 290.152 Рутинні адміністративні послуги для підтримки функції секретаря компанії чи консультаційна робота стосовно питань управління секретарсько-адміністративною роботою в компанії звичайно не вважаються такими, що зашкоджують незалежності, за умови прийняття всіх відповідних рішень управлінським персоналом клієнта.

## Тривалі стосунки вищого персоналу з клієнтами з надання впевненості

### Загальні положення

290.153 Використання незмінного персоналу у завданні з надання впевненості протягом тривалого періоду часу може спричинити загрозу особистих стосунків. Значущість загроз залежатиме від таких чинників:

- тривалість часу, протягом якого ця особа була членом групи з надання впевненості;
- функції особи у групі з надання впевненості;
- структура фірми; та
- характер завдання з надання впевненості.

Слід оцінити значущість загрози та, якщо вона не є явно незначною, розглянути та вжити застережних заходів, необхідних для зменшення загрози до прийняттого рівня. Такі застережні заходи можуть включати:

- ротацію вищого персоналу з групи з надання впевненості;
- залучення додаткового професійного бухгалтера, який не був членом групи з надання впевненості, для перегляду роботи, виконаної вищим персоналом, або надання необхідних консультацій; або
- незалежні внутрішні перевірки якості роботи.

*Клієнти з аудиту фінансових звітів, які є зареєстрованими на біржі суб'єктами господарювання<sup>2</sup>*

290.154 Залучення того самого партнера з завдань або особи, яка відповідає за **перевірку контролю якості виконання завдання**<sup>\*</sup>, до аудиторської перевірки фінансових звітів протягом тривалого періоду може спричинити загрозу особистих стосунків. Така загроза особливо важлива щодо аудиторської перевірки фінансових звітів зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання; у таких ситуаціях слід вживати застережних заходів для зменшення загрози до прийняттого рівня. Відповідно, під час аудиторської перевірки фінансових звітів зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання:

- а) слід здійснювати ротацію партнера з завдань або особи, яка відповідає за перевірку контролю якості виконання завдання, через певний період виконання будь-якої з вище означених функцій або їх поєднання, як правило, не більше семи років;

<sup>1</sup> Див. також Пояснення 2003-02 на стор. 78.

<sup>\*</sup> Див. "Визначення".

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

- б) не слід повертати тих осіб, ротація яких відбувається після встановленого періоду, до їхніх обов'язків при виконанні завдань з аудиту для даного клієнта, поки не мине певний період часу, звичайно – два роки.

290.155 Коли клієнт з аудиту стає зареєстрованим на біржі суб'єктом господарювання, при визначенні відбутися часу належної ротації таких осіб слід враховувати тривалість періоду, протягом якого партнер з завдання або особа, яка відповідає за перевірку контролю якості виконання завдання, надавали послуги даному клієнтові з аудиту. Тим не менш, партнер з завдання або особа, яка відповідає за перевірку контролю якості виконання завдання, можуть виконувати свої вище означені функції у завданні два додаткові роки до їх ротації.

290.156 Хоча партнера з завдань або особи, яка відповідає за перевірку контролю якості виконання завдання, й слід замінювати після такого встановленого періоду, за певних обставин може бути необхідним деякий ступінь гнучкості щодо визначення часу такої ротації. Прикладами таких обставин можуть бути:

- ситуації, коли безперервність роботи такої особи особливо є важливою для клієнта з аудиту фінансових звітів, наприклад, коли у структурі клієнта з аудиту відбуватимуться суттєві зміни, які в іншому разі збігатимуться з ротацією такої особи;
- ситуації, коли внаслідок розміру фірми, ротація неможлива чи не буде відповідним застережним заходом.

За всіх зазначених обставин, коли не відбувається заміна такої особи після закінчення встановленого періоду, слід вжити еквівалентних застережних заходів для зменшення будь-яких загроз до прийнятного рівня.

290.157 Якщо фірма має лише кілька осіб з необхідним рівнем знань та досвідом для роботи партнером з завдання або особою, яка відповідає за перевірку контролю якості виконання завдання, щодо клієнта з аудиту фінансових звітів, який є зареєстрованим на біржі суб'єктом господарювання, ротація може й не бути відповідним застережним заходом. За таких обставин фірмі слід вжити інших застережних заходів для зменшення загрози до прийнятного рівня. Такі застережні заходи охоплюватимуть залучення додаткового професійного бухгалтера, який не мав жодних стосунків з групою з надання впевненості, для перевірки виконаної роботи або надання необхідних консультацій. Цим бухгалтером може бути особа з іншої фірми або з цієї ж фірми, яка не мала стосунків з групою з надання впевненості.

### **Надання послуг, які не є наданням впевненості, клієнтам з надання впевненості<sup>3</sup>**

290.158 Традиційно фірми надавали своїм клієнтам з надання впевненості різноманітні послуги, не зв'язані з наданням впевненості, які відповідають їхній кваліфікації та досвіду. Клієнти з надання впевненості цінують переваги, які вони отримують від фірм, які добре обізнані з діяльністю, застосовують свої знання та кваліфікацію до інших сфер діяльності. Крім того, надання послуг, що не є послугами з надання впевненості, часто призводить до отримання інформації групою з надання впевненості щодо діяльності та операцій клієнта з надання впевненості, корисної у зв'язку із завданням з надання впевненості. Чим більшою є обізнаність з діяльністю клієнта з надання впевненості, тим краще розумітиме група з надання впевненості процедури клієнта з надання впевненості та заходи контролю, а також ділові та фінансові ризики, з якими він стикається. Проте, надання послуг, не зв'язаних з наданням впевненості, створює загрози для незалежності фірми, мережевої фірми чи членів групи з надання впевненості, зокрема, щодо усвідомлених загроз для незалежності. Саме тому необхідно оцінити значущість будь-якої загрози, спричиненої наданням таких послуг. У деяких випадках можливо усунути чи зменшити загрозу, що виникла шляхом застережних заходів. В інших випадках застережних заходів для зменшення загрози до прийнятного рівня не існує.

290.159 Наведені нижче види діяльності, як правило, створюватимуть загрози власного інтересу чи власної оцінки, які можуть бути такими значними, що лише припинення такої діяльності чи відмова від виконання завдання з надання впевненості зменшать загрозу до прийнятного рівня:

- санкціонування, виконання чи завершення операції або здійснення повноважень від імені клієнта з надання впевненості в інший спосіб чи наявність повноважень робити це;
- визначення того, які рекомендації фірми слід упроваджувати;
- звітування, в якості управлінського персоналу, перед найвищим управлінським персоналом.

290.160 Приклади, наведені в параграфах 290.166 – 290.205, розглядаються в контексті надання послуг, що не є наданням впевненості, клієнтові з надання впевненості. Потенційні загрози для незалежності найчастіше виникатимуть, якщо послуги інші, ніж надання впевненості, надаються клієнтові з аудиту фінансових звітів. Фінансові звіти суб'єкта господарювання надають фінансову інформацію про різні операції та

\* Див. також Пояснення 2003-01 на стор. 78.

події, які впливали на суб'єкт господарювання. Інформація ж з предмету інших послуг з надання впевненості може носити обмежений характер. Однак загрози для незалежності можуть також виникати, якщо фірма надає послугу іншу, ніж надання впевненості, пов'язану з інформацією з предмету завдання з надання впевненості, яке не є завданням з аудиту фінансових звітів. У таких випадках слід розглянути суттєвість залучення фірми до інформації з предмету завдання, можливість виникнення загрози власної оцінки, та можливість зменшити загрозу для незалежності до прийнятного рівня завдяки запобіжним заходам, або доречність відмови від завдання. Якщо послуга не з надання впевненості не стосується інформації з предмета завдання з надання впевненості, яке не є завданням з аудиту фінансових звітів, загрози для незалежності, як правило, будуть явно незначущими.

290.161 Наведені нижче види діяльності також можуть спричинити загрози власної оцінки та власного інтересу, а саме:

- зберігання активів клієнта з надання впевненості;
- нагляд за діяльністю працівників клієнта з надання впевненості при виконанні їхньої звичайної поточної діяльності;
- підготовка первинних документів або створення даних в електронній чи іншій формі, що підтверджують здійснення операції (наприклад, замовлення на придбання, відомості обліку робочого часу для нарахування заробітної плати та замовлення клієнтів).

Слід оцінити значущість будь-якої загрози, що виникла, та, якщо загроза не є явно незначною, слід визначити та вжити застережних заходів, необхідних для усунення чи зменшення загрози до прийнятного рівня. Такі застережні заходи можуть включати:

- вжиття заходів, що не дають можливості персоналу, який надає такі послуги, брати участі в завданні з надання впевненості;
- залучення додаткового професійного бухгалтера до консультацій щодо потенційного впливу діяльності на незалежність фірми та на групу з надання впевненості; або
- інші застережні заходи, викладені в національних нормативних актах.

290.162 Розвиток бізнесу, еволюція фінансових ринків, швидкі зміни інформаційних технологій і наслідки вищевказаного для управління та контролю роблять неможливим складання вичерпного переліку усіх ситуацій, коли надання послуг не з надання впевненості клієнтові з надання впевненості може спричинити загрози для незалежності, та різних застережних заходів, які можуть усунути такі загрози чи зменшити їх до прийнятного рівня. Як правило, фірма може надавати

послуги за межами завдання з надання впевненості за умови, що будь-які загрози для незалежності зменшені до прийнятного рівня.

290.163 Наведені нижче застережні заходи можуть бути особливо доречними при зменшенні до прийнятного рівня загроз, що виникли внаслідок надання послуг не з надання впевненості клієнтам з надання впевненості:

- політика та процедури, що забороняють персоналу приймати управлінські рішення для клієнта з надання впевненості або приймати відповідальність за такі рішення;
- обговорення питань незалежності, пов'язаних з наданням послуг, які не є наданням впевненості, з найвищим управлінським персоналом, наприклад, з членами аудиторського комітету;
- політика клієнта з надання впевненості стосовно відповідальності за нагляд при наданні фірмою послуг, які не є наданням впевненості;
- залучення додаткового професійного бухгалтера до консультацій щодо потенційного впливу завдання не з надання впевненості на незалежність члена групи з надання впевненості та фірми;
- залучення додаткового професійного бухгалтера поза межами фірми для надання впевненості щодо окремого аспекту завдання з надання впевненості;
- отримання підтвердження від клієнта з надання впевненості стосовно визнання його відповідальності за результати роботи, виконаної фірмою;
- розкриття інформації про характер та обсяг гонорарів найвищому управлінському персоналові, наприклад, членам аудиторського комітету;
- проведення заходів, що не дають можливості персоналу, який надає такі послуги, брати участі в завданні з надання впевненості.

290.164 Перш ніж фірма погодиться на завдання з надання послуги, яка не є наданням впевненості, клієнту з надання впевненості, слід розглянути, чи створить надання такої послуги загрозу для незалежності. У ситуації, коли загроза не є явно незначною, слід відмовитись від завдання не з надання впевненості, поки не будуть вжиті застережні заходи для усунення загрози чи зменшення її до прийнятного рівня.

290.165 Надання певних послуг не з надання впевненості клієнтам з аудиту фінансових звітів може призвести до загроз настільки значних, що жодний застережний захід не усуне та не зменшить їх до прийнятного рівня. Тим не менш, надання таких послуг зв'язаному суб'єкту

господарювання, відділенню чи щодо окремої статті фінансового звіту таких клієнтів є допустимим, якщо будь-які загрози для незалежності фірми зменшені до прийняттого рівня шляхом домовленості про те, що аудиторська перевірка такого зв'язаного суб'єкта господарювання, відділення чи окремої статті фінансового звіту буде проведена іншою фірмою, або за умови повторного виконання іншою фірмою послуги не з надання впевненості у тій мірі та обсягах, що необхідні для того, щоб вона могла взяти на себе відповідальність за цю послугу.

*Складання облікових записів та фінансових звітів*

290.166 Надання допомоги клієнтові з аудиту фінансових звітів з таких питань, як складання облікових записів чи фінансових звітів, може призвести до загрози власної оцінки, якщо у подальшому фірма виконує аудиторську перевірку фінансових звітів.

290.167 Відповідальністю управлінського персоналу клієнта з аудиту фінансових звітів є забезпечення ведення облікових записів та складання фінансових звітів, хоча він може звернутися до фірми з проханням надати допомогу. Якщо фірма, мережева фірма, працівники, що надають таку допомогу, приймають управлінські рішення, загрозу власної оцінки, що виникла, не можна зменшити до прийняттого рівня жодними застережними заходами. Саме тому персоналові не слід приймати такі рішення. Прикладами управлінських рішень є:

- визначення чи змінювання журнальних проводок або класифікації рахунків чи операцій або інших облікових записів без отримання дозволу клієнта з аудиту фінансових звітів;
- санкціонування чи затвердження операцій; та
- складання первинних документів чи створення даних (включаючи рішення про припущення при оцінці вартості) або внесення змін до таких документів чи даних.

290.168 Процес аудиторської перевірки пов'язаний з постійним діалогом між фірмою та управлінським персоналом клієнта з аудиторської перевірки фінансових звітів. Протягом цього процесу управлінський персонал замовляє та отримує значний обсяг інформації стосовно таких питань, як облікові принципи та розкриття інформації у фінансових звітах, відповідність заходів контролю та методів, що були використані при визначенні вказаних сум активів та зобов'язань. Технічна допомога такого характеру та консультації щодо облікових принципів для клієнтів з аудиту фінансових звітів – це прийнятні засоби вдосконалення достовірності фінансових звітів. Надання таких консультацій не створює загрози для незалежності фірми. Подібно до цього, процес аудиторської перевірки фінансових звітів може включати надання допомоги клієнтові з аудиту при вирішенні проблем звірки рахунків, аналізу та накопичення інформації для обов'язкової звітності,



допомоги у складанні консолідованих фінансових звітів (включаючи приведення місцевих обов'язкових звітів у відповідність з обліковою політикою групи та перехід на іншу концептуальну основу фінансової звітності, наприклад, на Міжнародні стандарти фінансової звітності), підготовки статей, що підлягають розкриттю, пропозиції щодо коригувань журнальних проводок та надання допомоги і консультацій зі складання місцевих обов'язкових звітів дочірніх суб'єктів господарювання. Такі послуги вважаються звичайною частиною процесу аудиту та за нормальних обставин не загрожують незалежності.

#### Загальні положення

290.169 Приклади у параграфах 290.170 – 290.173 свідчать, що загрози власної оцінки можуть виникати, якщо фірма бере участь у складанні облікових записів чи фінансових звітів, а потім такі фінансові звіти стають інформацією з предмету завдання фірми з аудиторської перевірки. Це рівною мірою стосується ситуацій, коли інформація з предмету завдання з надання впевненості не є фінансовими звітами. Наприклад, загроза власної оцінки може виникнути, якщо фірма розробляє та складає прогнозну фінансову інформацію, а потім виконує завдання з надання впевненості щодо такої прогнозної фінансової інформації. Саме тому фірмі слід оцінити значущість будь-якої загрози власної оцінки, що виникла внаслідок надання таких послуг. Якщо загроза власної оцінки не є явно незначною, слід визначити та вжити застережних заходів, необхідних для зменшення загрози до прийняттого рівня.

Клієнти з аудиту фінансових звітів, які не є зареєстрованими на біржі суб'єктами господарювання

290.170 Фірма або мережева фірма можуть надавати клієнтові з аудиту фінансових звітів, який не є зареєстрованим на біржі суб'єктом господарювання, послуги з обліку та ведення книг, включаючи послуги щодо нарахування зарплати, рутинного чи механічного характеру, за умови, що загрозу власної оцінки зменшено до прийняттого рівня. Прикладами таких послуг є:

- реєстрація операцій, для яких клієнт з аудиту визначив чи затвердив відповідну класифікацію рахунків;
- перенесення кодів операцій до Головної книги клієнта з аудиту;
- складання фінансових звітів на основі інформації пробного балансу; та
- перенесення проводок, затверджених клієнтом з аудиту, до пробного балансу.

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

Слід оцінити значущість загрози, що виникла, та, якщо вона не є явно незначною, визначити та вжити застережних заходів, необхідних для зменшення загрози до прийняттого рівня. Такі застережні заходи можуть включати:

- вжиття заходів, що не дають можливості персоналу, який надає такі послуги, брати участі в завданні з надання впевненості;
- впровадження політики та процедур, які забороняють особі, що надає такі послуги, приймати будь-які управлінські рішення від імені клієнта з аудиту;
- вимога, щоб клієнт з аудиту надавав первинні дані для бухгалтерських проводок;
- вимога, щоб клієнт з аудиту розробив та затвердив основні припущення; або
- отримання ухвали клієнта з аудиту щодо будь-яких запропонованих журнальних проводок чи інших змін, що впливають на фінансові звіти.

Клієнти з аудиту фінансових звітів, які є зареєстрованими на біржі суб'єктами господарювання

290.171 Надання послуг з обліку та ведення книг, включаючи послуги щодо нарахування зарплати та складання фінансових звітів чи підготовку фінансової інформації, яка є основою фінансових звітів, про які надається аудиторський висновок, від імені клієнта з аудиту фінансових звітів, який є зареєстрованим на біржі суб'єктом господарювання, може завдати шкоди незалежності фірми чи мережевої фірми, або принаймні створити враження шкоди для незалежності. Відповідно, жодний застережний захід, крім заборони таких послуг, за винятком надзвичайних ситуацій та надання послуг відповідно до вимог обов'язкового аудиту, не може зменшити загрозу до прийняттого рівня. Тому фірмі чи мережевій фірмі не слід надавати такі послуги зареєстрованим на біржі суб'єктам господарювання, які є клієнтами з аудиту фінансових звітів, крім наведених далі обмежених винятків.

290.172 Надання послуг з обліку та ведення книг рутинного чи механічного характеру відділенням та дочірнім підприємствам зареєстрованих на біржі клієнтів з аудиту не завдає шкоди незалежності по відношенню до клієнта з аудиту, якщо виконуються такі умови:

- а) послуги не передбачають здійснення судження;
- б) відділення чи дочірні підприємства, яким надають послуги, у сукупності не є суттєвими для клієнта з аудиту, або надані послуги у сукупності не є суттєвими для відділення чи дочірнього підприємства;

- в) гонорари фірмі чи мережевій фірмі за такі послуги у сукупності є несуттєвими.

Якщо такі послуги надаються, слід вжити всі наведені далі застережні заходи:

- а) фірмі чи групі фірм не слід брати на себе будь-які управлінські функції та приймати управлінські рішення;
- б) зареєстрований на біржі клієнт з аудиту повинен брати на себе відповідальність за результати роботи;
- в) працівники, що надають послуги, не повинні брати участь в аудиторській перевірці.

#### Надзвичайні ситуації

290.173 Надання послуг з обліку та ведення книг клієнтам з аудиту фінансових звітів в надзвичайних чи інших незвичайних ситуаціях, коли клієнтові з аудиту неможливо укласти інші угоди, не вважатиметься таким, що призводить до неприйнятої загрози для незалежності, за умови, що:

- а) фірма чи група фірм не беруть на себе будь-які управлінські функції та не приймають управлінських рішень;
- б) клієнт з аудиту бере на себе відповідальність за результати роботи;
- в) працівники, що надають послуги, не є членами групи з надання впевненості.

#### Послуги з оцінки вартості

290.174 Оцінка вартості складається з припущень стосовно майбутніх подій, застосування певних методологій та методів і їхнього поєднання для обчислення конкретної вартості чи діапазону значень вартості для активу, зобов'язання чи для діяльності в цілому.

290.175 Загроза власної оцінки може виникати, якщо фірма чи мережева фірма виконують оцінку вартості для клієнта з аудиту фінансових звітів, яка буде відображена у фінансових звітах клієнта.

290.176 Якщо послуги з оцінки вартості пов'язані з питаннями, суттєвими для фінансових звітів, та оцінка вартості пов'язана з певним ступенем суб'єктивності, загрозу власної оцінки, що виникла, не можна зменшити до прийняттого рівня шляхом вживання будь-якого застережного заходу. Відповідно, надавати такі послуги з оцінки вартості не слід; або ж єдиним альтернативним напрямком дій може бути відмова від виконання завдання з аудиторської перевірки.

290.177 Виконання послуг з оцінки вартості для клієнта з аудиту фінансових звітів, які ані окремо, ні у сукупності не є суттєвими для фінансових звітів, або які не пов'язані зі значним ступенем суб'єктивності, можуть призводити до загрози власної оцінки, яку можна зменшити до

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

прийнятого рівня шляхом вживання застережних заходів. Такі застережні заходи можуть включати:

- залучення додаткового професійного бухгалтера, який не був членом групи з надання впевненості, для огляду виконаної роботи або для надання необхідних консультацій;
- підтвердження клієнтом з аудиту його розуміння основних припущень з оцінки вартості та методології, що слід застосовувати, а також схвалення їхнього використання;
- отримання підтвердження від клієнта з аудиту щодо відповідальності за результати роботи, виконаної фірмою; та
- створення умов, за яких персонал, що надає такі послуги, не братиме участі в завданні з аудиту.

При визначенні ефективності застережних заходів слід розглянути такі питання:

- а) рівень знань, досвіду і здатності клієнта з аудиту оцінювати відповідні проблеми та ступінь його участі у визначенні та затвердженні важливих питань, до яких застосовують судження;
- б) ступінь застосування встановлених методологій та професійних інструкцій при виконанні конкретної послуги з оцінки вартості;
- в) ступінь суб'єктивізму, притаманного конкретній статті при оцінках вартості за стандартними чи встановленими методологіями;
- г) достовірність та обсяг основних даних;
- д) ступінь залежності від майбутніх подій, що можуть спричинити суттєву мінливість, притаманну певним сумах;
- е) обсяг та зрозумілість розкриття інформації у фінансових звітах.

290.178 Якщо фірма або мережева фірма виконує послугу з оцінки вартості для клієнта з аудиту фінансових звітів з метою підготовки даних чи для подання декларації в податкові органи, обчислення суми податку до сплати клієнтом з надання впевненості або з метою планування податків, це не створюватиме значної загрози для незалежності, оскільки такі оцінки вартості підлягають, як правило, зовнішній перевірці, наприклад, податковими органами.

290.179 Якщо фірма виконує оцінку вартості, яка є частиною інформації з предмета завдання з надання впевненості, що не входить до завдання з аудиторської перевірки фінансових звітів, фірмі слід розглянути загрози власної оцінки. Якщо загрози не є явно незначущими, слід визначити та вжити застережних заходів для усунення загрози чи зменшення їх до прийнятого рівня.

*Надання послуг у сфері оподаткування клієнтам з аудиту фінансових звітів*

290.180 В багатьох юрисдикціях до фірми можуть звернутися з проханням надати послуги у сфері оподаткування клієнтові з аудиту фінансових звітів. Послуги у сфері оподаткування складаються з різноманітних послуг, включаючи відповідність, планування, надання офіційних точок зору з оподаткування та допомоги у вирішенні спірних питань з оподаткування. Як правило, ці завдання не розглядають як такі, що спричиняють загрози для незалежності.

*Надання послуг з внутрішнього аудиту клієнтам з аудиту фінансових звітів*

290.181 Загроза власної оцінки може виникати, якщо фірма чи мережева фірма надає послуги з внутрішнього аудиту клієнтові з аудиту. Послуги з внутрішнього аудиту можуть передбачати розширення аудиторських послуг фірми поза межі вимог загальноприйнятих стандартів аудиту, допомоги у виконанні функцій клієнта з внутрішнього аудиту чи передачі діяльності підрядникам. Розгляд характеру послуг буде необхідним при оцінюванні будь-яких загроз для незалежності. З цією метою послуги з внутрішнього аудиту не включають послуги з операційного внутрішнього аудиту, не пов'язані з заходами внутрішнього контролю за обліком, фінансовими системами чи фінансовими звітами.

290.182 Послуги, пов'язані з розширенням процедур, необхідних для аудиторської перевірки фінансових звітів згідно з Міжнародними стандартами аудиту, не вважаються такими, що зашкоджують незалежності по відношенню до клієнта з аудиту, за умови, що працівники фірми чи мережевої фірми не вдаються до заходів, що передбачають виконання функцій, еквівалентних функціям управлінського персоналу клієнта з аудиту, або ж до заходів, що виглядають як такі.

290.183 Якщо фірма чи мережева фірма надають допомогу у виконанні заходів внутрішнього аудиту клієнта з аудиту фінансових звітів чи беруть на себе передачу підрядникам деяких видів діяльності, будь-яку загрозу власної оцінки, що виникла, можна зменшити до прийняттого рівня шляхом забезпечення чіткого розмежування управління та контролю за внутрішнім аудитом управлінським персоналом клієнта від діяльності внутрішнього аудиту як такої.

290.184 Виконання значної частини діяльності з внутрішнього аудиту клієнта з аудиту фінансових звітів може спричинити загрозу власної оцінки, і фірма чи мережева фірма повинні розглянути всі загрози і обережно/обачно підходити до надання згоди на таку діяльність. Слід вжити відповідних застережних заходів, і фірма чи мережева фірма повинні, зокрема, забезпечити підтвердження клієнтом з аудиту його відповідальності за встановлення, підтримання та моніторинг системи заходів внутрішнього контролю.

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

290.185 Застережні заходи слід вживати за всіх обставин для зменшення загроз, що виникли, до прийнятного рівня, включаючи ті, що забезпечують:

- а) відповідальність клієнта за діяльність з внутрішнього аудиту та підтвердження його відповідальності за встановлення, підтримання та моніторинг системи заходів внутрішнього контролю;
- б) призначення клієнтом з аудиту компетентного працівника, краще з вищого управлінського персоналу, відповідальним за діяльність з внутрішнього аудиту;
- в) затвердження клієнтом з аудиту, аудиторським комітетом чи органом нагляду обсягу, ризику та періодичності роботи з внутрішнього аудиту;
- г) відповідальність клієнта за оцінювання та визначення того, які рекомендації фірми слід запровадити;
- д) оцінку клієнтом з аудиту адекватності виконаних процедур з внутрішнього аудиту та фактичних даних, отриманих в результаті таких процедур, у тому числі шляхом отримання висновків фірми та запровадження дій згідно з ними; та
- е) відповідне повідомлення фактичних даних та рекомендацій, отриманих в результаті діяльності з внутрішнього аудиту, аудиторському комітетові чи органу нагляду.

290.186 Слід також розглянути необхідність надання таких послуг не з надання впевненості лише працівниками, не задіяними в завданні з аудиту фінансових звітів та різних рівнів підзвітності в межах фірми.

*Надання послуг з систем ІТ клієнтам з аудиту фінансових звітів*

290.187 Надання послуг, пов'язаних з розробкою та запровадженням систем фінансово-інформаційних технологій, які використовують для одержання інформації, що становить частину фінансових звітів клієнта, фірмою чи мережевою фірмою клієнтові з аудиту фінансових звітів може спричинити загрозу власної оцінки.

290.188 Ймовірно, що загроза власної оцінки буде надто значною, щоб дозволити надання таких послуг клієнтові з аудиту фінансових звітів, якщо не вжити відповідних застережних заходів, які забезпечують:

- а) підтвердження клієнтом з аудиту його відповідальності за встановлення та моніторинг системи заходів внутрішнього контролю;
- б) призначення клієнтом з аудиту компетентного працівника, краще з вищого управлінського персоналу, відповідальним за прийняття всіх управлінських рішень з розробки та впровадження апаратного чи програмного забезпечення;

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

- в) прийняття клієнтом з аудиту всіх управлінських рішень стосовно процесу розробки та впровадження;
- г) оцінки клієнтом з аудиту адекватності та результатів розробки та впровадження системи; та
- д) відповідальність клієнта з аудиту за функціонування системи (апаратного чи програмного забезпечення) та дані, використані чи створені системою.

290.189 Слід також розглянути необхідність надання таких послуг не з надання впевненості лише працівниками, не задіяними в завданні з аудиту фінансових звітів, та різних рівнів підзвітності в межах фірми.

290.190 Надання послуг, пов'язаних з розробкою або запровадженням систем фінансово-інформаційних технологій, які використовують для одержання інформації, що становить частину фінансових звітів клієнта, фірмою чи мережевою фірмою клієнтові з аудиту фінансових звітів також може спричинити загрозу власної оцінки. Слід оцінити значущість загрози, якщо вона є, та, якщо загроза не є явно незначною, визначити та вжити застережних заходів, необхідних для усунення загрози чи зменшення її до прийняттого рівня.

290.191 Надання послуг у зв'язку з оцінкою, розробкою та запровадженням внутрішніх заходів контролю з обліку та заходів контролю з управління ризиками не вважається таким, що створює загрозу для незалежності, за умови, що працівники фірми чи мережевої фірми не виконують управлінські функції.

*Тимчасове призначення працівників на посади у клієнтів з аудиту фінансових звітів*

290.192 Позичання працівників фірмою чи мережевою фірмою клієнтові з аудиту фінансових звітів може створювати загрозу власної оцінки, якщо працівник може впливати на підготовку облікових записів чи фінансових звітів клієнта. На практиці таку допомогу можна надавати (особливо у надзвичайних ситуаціях), але лише у випадках, коли досягнуто взаєморозуміння того, що працівники фірми чи мережевої фірми не будуть задіяні у:

- а) прийнятті управлінських рішень;
- б) затвердженні чи укладанні угод або інших подібних документів; або
- в) здійсненні дискреційних повноважень, що створюють зобов'язання клієнта.

Слід ретельно аналізувати кожну ситуацію, щоб визначити, чи виникла загроза та чи слід вжити застережних заходів. Застережні заходи слід вживати за всіх обставин для зменшення будь-яких загроз до прийняттого рівня, в тому числі такі:

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

- працівники, які надають допомогу, не повинні нести аудиторську відповідальність за будь-які функції чи діяльність, що вони виконували протягом їх тимчасового призначення;
- підтвердження клієнтом з аудиту його відповідальності за керівництво та нагляд щодо діяльності працівників фірми або мережевої фірми.

*Надання послуг з підтримки у судових справах клієнтам з аудиту фінансових звітів*

290.193 Послуги з підтримки у судових справах можуть складатися з таких видів діяльності, як виступ в якості свідка-експерта, обчислення попередньо оцінених втрат чи інших сум, які можуть стати дебіторською чи кредиторською заборгованістю внаслідок судової справи чи інших юридичних спорів, і допомогу з управлінням документообігу та пошуком документів, що стосуються спору або судової справи.

290.194 Загроза власної оцінки може виникати, якщо послуги з підтримки у судових справах, надані клієнтові з аудиту фінансових звітів, включають оцінку можливого результату і тим самим впливають на суми чи розкриття інформації, які наводять у фінансових звітах. Значущість будь-якої загрози залежатиме від таких чинників, як:

- суттєвість відповідних сум;
- ступень суб'єктивізму, притаманного проблемі, що розглядається; та
- характер завдання.

Фірмі чи мережевій фірмі слід розглянути значущість будь-якої загрози, що виникла, та, якщо загроза не є явно незначною, слід визначити та вжити застережних заходів, необхідних для усунення загрози чи зменшення її до прийнятного рівня. Такі застережні заходи можуть включати:

- політику та процедури заборони особам, які допомагають клієнту з аудиту, приймати управлінські рішення від імені клієнта;
- залучення до виконання послуг професіоналів, які не є членами групи з надання впевненості; або
- залучення інших осіб, наприклад, незалежних експертів.

290.195 Якщо функції, взяті на себе фірмою чи мережевою фірмою, пов'язані з прийняттям управлінських рішень від імені клієнта з аудиту фінансових звітів, загрози, що виникли, неможливо знизити до прийнятного рівня шляхом вживання будь-якого застережного заходу. Саме тому фірма чи мережева фірма не повинні надавати такий вид послуг клієнтові з аудиту.



*Надання юридичних послуг клієнтам з аудиту фінансових звітів*

- 290.196 Юридичні послуги визначаються як будь-які послуги, для здійснення практики з яких особа, що їх пропонує, повинна мати відповідне свідоцтво, яке надає право виступу в суді, або мати необхідну юридичну професійну підготовку для здійснення такої практики. Юридичні послуги охоплюють широкий та різноманітний спектр сфер діяльності, включаючи корпоративні та комерційні послуги клієнтам, наприклад, послуги з консультацій та підтримки щодо контрактів, судових справ, злиття та придбання, а також надання допомоги внутрішнім юридичним відділам клієнтів. Надання фірмою або мережевою фірмою юридичних послуг суб'єктові господарювання, який є клієнтом з аудиту фінансових звітів, може створювати загрози власної оцінки та захисту.
- 290.197 Загрози для незалежності слід розглядати залежно від характеру послуги, що надається, чи є особа, яка надає послугу, відокремленою від групи з надання впевненості, та суттєвості будь-якого питання для фінансових звітів. Застережні заходи, наведені у параграфі 290.162, можуть бути доречними для зменшення будь-яких загроз для незалежності для прийнятного рівня. За обставин, коли загрозу незалежності не можна зменшити до прийнятного рівня, єдиним напрямком дій може бути відмова від надання таких послуг чи відмова від виконання завдання з аудиту фінансових звітів.
- 290.198 Вважається, що надання клієнтові з аудиту фінансових звітів юридичних послуг, пов'язаних з питаннями, які, за очікуванням, не матимуть суттєвого впливу на фінансові звіти, не створює неприйнятну загрозу незалежності.
- 290.199 Існує різниця між захистом та консультацією. Юридичні послуги з підтримки клієнта з аудиту фінансових звітів при здійсненні операції (наприклад, підтримка контрактів, юридична консультація, юридична експертиза та реорганізація) можуть створювати загрози власної оцінки; проте можуть існувати застережні заходи для зменшення цих загроз для прийнятного рівня. Такі послуги, як правило, не завдають шкоди незалежності, за умови, що:
- а) члени групи з надання впевненості не беруть участі у наданні таких послуг; та
  - б) клієнт з аудиту приймає остаточне рішення щодо отриманої консультації, або послуга включає виконання того, що було вирішено клієнтом з аудиту щодо операції.
- 290.200 Робота на клієнта з аудиту фінансових звітів при вирішенні спору чи судової справи за обставин, коли відповідні суми є суттєвими для фінансових звітів клієнта з аудиту, створюватиме настільки значущі загрози захисту та власної оцінки, що жодний застережний захід не

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

зменшить їх до прийнятного рівня. Тому фірмі не слід надавати такий вид послуг клієнтові з аудиту.

290.201 Якщо до фірми звертаються з проханням виступити на захист клієнта з аудиту при вирішенні спору чи судової справи за обставин, коли відповідні суми не є суттєвими для фінансових звітів клієнта з аудиту, фірмі слід оцінити значущість будь-яких загроз захисту та власної оцінки, що виникли, та, якщо загроза не є явно незначною, розглянути та вжити застережних заходів, якщо це необхідно, для усунення чи зменшення загрози до прийнятного рівня. Такі застережні заходи можуть включати:

- політику та процедури для заборони особам, які допомагають клієнту з аудиту, приймати управлінські рішення від імені клієнта; або
- використання професіоналів, які не є членами групи з надання впевненості, для виконання послуг.

290.202 Призначення партнера чи працівника фірми або мережевої фірми головним консультантом з юридичних питань в компанію клієнта з аудиту фінансових звітів створюватиме настільки значущі загрози захисту та власної оцінки, що жодний застережний захід не зменшить їх до прийнятного рівня. Як правило, посада головного консультанта – це вища управлінська посада з широкою відповідальністю за юридичні справи компанії; отже, жоден працівник фірми чи мережевої фірми не повинен погоджуватися з таким призначенням клієнтом з аудиту фінансових звітів.

*Підбір вищого управлінського персоналу для клієнта*

290.203 Підбір вищого управлінського персоналу для клієнта з надання впевненості, наприклад, такого, що може впливати на предмет завдання з надання впевненості, може створювати загрози поточних чи майбутніх власних інтересів, особистих стосунків та тиску. Значущість загрози залежатиме від таких факторів:

- функцій особи, яку найматимуть;
- характеру необхідної допомоги.

Фірма може взагалі надавати такі послуги, як перевірка професійної кваліфікації кількох кандидатів та надання консультацій щодо їх відповідності посаді. Крім того, фірма може, як правило, скласти остаточний перелік кандидатів на інтерв'ю за умови, що він був складений за критеріями, встановленими клієнтом з надання впевненості.

Слід оцінити значущість загрози та, якщо загроза не є явно незначною, слід розглянути та вжити застережних заходів, необхідних для

зменшення загрози до прийнятного рівня. У всіх випадках фірмі не слід приймати управлінські рішення, а рішення, кого найняти, слід залишити клієнтові.

#### *Корпоративні фінанси та подібні види діяльності*

290.204 Надання послуг з корпоративних фінансів, консультацій чи допомоги клієнтові з надання впевненості може створювати загрози захисту та власної оцінки. У разі надання певних послуг з корпоративних фінансів загрози для незалежності, що виникли, будуть настільки значущими, що жоден застережний захід не зменшить їх до прийнятного рівня. Наприклад, просування, торговельні операції чи гарантоване розміщення акцій клієнта з надання впевненості несумісне з наданням послуг з надання впевненості. Крім того, визначення зобов'язань клієнта з надання впевненості згідно з умовами операції чи завершення операції від імені клієнта призведе до настільки значущої загрози для незалежності, яку жодний застережний захід не зменшить до прийнятного рівня. Щодо клієнта з аудиту фінансових звітів, то надання послуг з корпоративних фінансів, зазначених вище, фірмою чи мережевою фірмою призведе до настільки значущої загрози для незалежності, що жодний застережний захід не зменшить її до прийнятного рівня.

290.205 Інші послуги з корпоративних фінансів можуть призводити до загроз захисту чи власної оцінки, але в цьому випадку можуть бути вжиті застережні заходи для зменшення таких загроз до прийнятного рівня. Приклади таких послуг охоплюють допомогу клієнтові з розробки корпоративної стратегії, допомоги у визначенні або ознайомленні клієнта з можливими джерелами капіталу, які відповідають вимогам або критеріям клієнта, та наданні допомоги клієнту з аналізу облікового впливу пропонованих операцій. Застережні заходи, які слід розглянути, включають:

- політику та процедури, що забороняють персоналу приймати управлінські рішення для клієнта з надання впевненості;
- використання професіоналів, які не є членами групи з надання впевненості, для виконання послуг; та
- забезпечення того, що фірма не визначає зобов'язання клієнта з надання впевненості згідно з умовами операції чи завершення операції від імені клієнта.

#### **Гонорари та ціни**

##### *Гонорари – відносний розмір*

290.206 Якщо загальний гонорар, що сплачується клієнтом з надання впевненості, являє собою велику частину загальних гонорарів фірми,

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

залежність від такого клієнта або групи клієнтів та занепокоєність щодо можливості втрати клієнта може створити загрозу власного інтересу. Значущість загрози залежатиме від таких факторів:

- структури фірми; та
- чи працює фірма значний час, або ж її створено нещодавно.

Слід оцінити значущість загрози та, якщо загроза не є явно незначною, визначити та вжити застережних заходів, необхідних для зменшення загрози до прийнятного рівня. Такі застережні заходи можуть включати:

- обговорення обсягу та характеру нарахованих гонорарів з аудиторським комітетом чи з найвищим управлінським персоналом
- вжиття заходів для зменшення залежності від клієнта;
- зовнішній огляд контролю якості; та
- консультування з третьою стороною, наприклад з професійним регуляторним органом чи з іншим професійним бухгалтером.

290.207 Загроза власного інтересу може виникнути, якщо гонорари, сплачувані клієнтом з надання впевненості, становлять велику частину доходів окремого партнера. Слід оцінити значущість загрози та, якщо загроза не є явно незначною, визначити та вжити застережних заходів, необхідних для зменшення загрози до прийнятного рівня. Такі застережні заходи можуть включати:

- політику та процедури щодо впровадження та моніторингу контролю якості виконання завдань з надання впевненості; та
- залучення додаткового професійного бухгалтера, який не був членом групи з надання впевненості, для перевірки виконаної роботи або для надання необхідних консультацій.

*Гонорари – прострочені*

290.208 Загроза власного інтересу може виникати, якщо гонорар до сплати клієнтом з надання впевненості за професійні послуги залишається несплаченим протягом тривалого часу, особливо, якщо значна частина не сплачується до подання висновку з надання впевненості на наступний рік. Як правило, сплату такого гонорару слід вимагати до надання висновку. Можна вжити таких застережних заходів:

- обговорення рівня гонорарів до їхньої сплати з аудиторським комітетом чи з найвищим управлінським персоналом;
- залучення додаткового професійного бухгалтера, який не брав участі в завданні з надання впевненості, для надання консультацій чи для огляду виконаної роботи.

Фірмі також слід розглянути, чи можна вважати прострочений гонорар еквівалентним позиції клієнтові, та чи буде прийнятним для фірми через суттєвість простроченого гонорару продовжувати працювати з цим клієнтом.

#### *Ціноутворення*

290.209 Якщо фірма отримує завдання з надання впевненості за значно менший гонорар, ніж сплачений попередній фірмі або запропонований іншими фірмами, загроза власного інтересу, що виникла, не зменшиться до прийнятного рівня, якщо:

- а) фірма не буде здатна показати, що для виконання завдання відведений відповідний час і призначений кваліфікований персонал; та
- б) не виконані вимоги всіх застосовних стандартів з надання впевненості, інструкцій та процедур контролю якості.

#### *Умовні гонорари*

290.210 Умовні гонорари – це гонорари, розраховані за попередньо визначеною основою та обумовлені результатом операції чи результатом виконаної роботи. Для цілей цього Розділу гонорари не вважаються умовними, якщо їх встановив суд чи інший державний орган.

290.211 Умовні гонорари, виставлені до сплати фірмою у зв'язку з завданням із надання впевненості, створюють загрози власного інтересу та захисту, які не можна зменшити до прийнятного рівня шляхом вжиття будь-якого застережного заходу. Відповідно, фірмі не слід укладати угоди про гонорари за завдання з надання впевненості, згідно з якою сума гонорару залежить від результату роботи з надання впевненості, або від питань, які є інформацією з предмету завдання з надання впевненості.

290.212 Умовні гонорари, нараховані фірмою у зв'язку з послугою не з надання впевненості, наданою клієнтові з надання впевненості, також можуть створювати загрози власного інтересу та захисту. Якщо сума гонорару за завдання з надання впевненості була узгоджена або очікувана протягом завдання з надання впевненості та залежала від результату такого завдання з надання впевненості, загрози не можна зменшити до прийнятного рівня шляхом вживання будь-якого застережного заходу. Відповідно, єдиний прийнятний захід – не погоджуватися на такі умови. Для інших типів угод про умовні гонорари, значущість загроз, що виникли, залежатиме від таких чинників:

- діапазон можливих сум гонорарів;
- ступінь розбіжностей;
- основа для визначення гонорарів;

**КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ**  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

- можливість розгляду результату операції незалежною третьою стороною; та
- вплив події чи операції на завдання з надання впевненості.

Слід оцінити значущість загрози та, якщо загроза не є явно незначною, слід розглянути та вжити застережних заходів, необхідних для зменшення загрози до прийняттого рівня. Такі застережні заходи можуть охоплювати:

- розкриття інформації аудиторському комітету чи найвищому управлінському персоналові про характер та обсяг виставленого гонорару;
- перевірку чи визначення остаточного гонорару незв'язаною третьою стороною; або
- політику та процедури забезпечення якості та контролю.

### **Подарунки та заохочення**

290.213 Отримання подарунків чи заохочень від клієнта з надання впевненості може створювати загрози власного інтересу та особистих стосунків. Якщо фірма або член групи з надання впевненості отримує подарунки чи заохочення, вартість яких не є явно незначною, загрози не можна зменшити до прийняттого рівня завдяки будь-якому застережному заходу. Отже, фірма чи член групи з надання впевненості не повинні приймати подарунків чи заохочень.

### **Фактична судова справа чи її загроза**

290.214 Якщо відбувається судова справа чи існує ймовірність її порушення між фірмою або членом групи з надання впевненості та клієнтом з надання впевненості, може виникнути загроза власного інтересу або тиску. Відносини між управлінським персоналом клієнта та членами групи з надання впевненості повинні характеризуватись абсолютною неупередженістю та розкриттям повної інформації, щодо всіх аспектів ділових операцій клієнта. Фірма та управлінський персонал клієнта можуть бути протилежними сторонами у процесі, що впливає на готовність управлінського персоналу розкривати повну інформацію, а фірма може стикатися з загрозою власного інтересу. Значущість загрози, що виникла, визначатимуть такі чинники:

- суттєвість судової справи;
- характер завдання з надання впевненості; та
- можливий зв'язок судової справи з попереднім завданням із надання впевненості.

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

Коли значущість загрози оцінена, слід вжити таких застережних заходів для зменшення її до прийняттого рівня:

- а) розкриття інформації про обсяг та характер судової справи аудиторському комітету чи найвищому управлінському персоналові;
- б) відсторонення члена групи з надання впевненості від роботи у цій групі, якщо судова справа стосується його; або
- в) залучення додаткового професійного бухгалтера, який не був членом групи з надання впевненості, для перегляду виконаної роботи або для надання необхідних консультацій.

Якщо ці застережні заходи не зменшать загрозу до прийняттого рівня, єдиним напрямком дій може бути відмова від продовження виконання завдання з надання впевненості чи відмова від прийняття завдання з надання впевненості.

## **Тлумачення розділу 290**

Дані тлумачення спрямовані на пояснення застосування *Кодексу етики професійних бухгалтерів* МФБ до конкретних ситуацій, щодо яких надходили запити. Фахівцях, які є суб'єктами нормативних актів інших регуляторних органів, наприклад, Комісії з цінних паперів та бірж США, може бути необхідним проконсультуватися з такими органами щодо їхньої позиції в цих питаннях.

### **Тлумачення 2003-01**

*Надання послуг, які не є послугами з надання впевненості, клієнтам з надання впевненості*

*Кодекс етики професійних бухгалтерів* розглядає питання надання послуг, що не є послугами з надання впевненості, клієнтам з надання впевненості в параграфах 290.158 – 290.205 включно. В даний час Кодекс не містить перехідних положень відносно вимог, викладених в цих параграфах, однак Комітет з етики дійшов висновку про необхідність запровадити перехідний період тривалістю в один рік, протягом якого наявні контракти на надання послуг, які не є послугами з надання впевненості, клієнтам з надання впевненості, підлягають завершенню в разі відсутності додаткових запобіжних заходів, спрямованих на зменшення загрози незалежності до незначного рівня. Цей перехідний період починається з 31 грудня 2004 року (або з дати набрання чинності Кодексом для тих організацій-членів МФБ, які прийняли для себе більш ранню дату запровадження).

### **Тлумачення 2003-02**

*Ротація старшого партнера з завдань з аудиту клієнтів, що є зареєстрованими на біржі суб'єктами господарювання*

*Кодекс етики професійних бухгалтерів* розглядає питання ротації старшого партнера з завдань з аудиту клієнтів, що є зареєстрованими на біржі суб'єктами господарювання, в параграфах 290.154 -290.157.

В цих параграфах вказано, що аудит фінансових звітів зареєстрованого на біржі суб'єкта господарювання вимагає ротації партнера з завдання після виконання ним таких обов'язків протягом встановленого періоду, який зазвичай не перевищує сім років. Тут також зазначено, що деякі випадки потребують більшої гнучкості у визначенні часу ротації. Комітет з етики вважає, що застосування (або дострокове запровадження) Кодексу і є прикладом обставин, за яких може виникнути необхідність у гнучкості при прийнятті рішень щодо ротації.

Наразі Кодекс не містить жодних положень перехідного характеру стосовно цих вимог, однак Комітет з етики дійшов висновку про необхідність запровадження перехідного періоду тривалістю у два роки. Отже, після набуття чинності або після дострокового запровадження Кодексу, партнер може і надалі залишатися



старшим партнером із завдання ще два додаткових роки від такої дати до своєї ротації, хоча тривалість часу, протягом якого старший партнер з завдання надавав клієнту з аудиту фінансових звітів послуги в цій якості слід враховувати при визначенні належного часу ротації. В таких випадках слід виконувати додаткові вимоги, викладені в параграфі 290.157, та застосовувати еквівалентні застережні засоби для зменшення будь-яких загроз до прийняттого рівня.

## **Тлумачення 2005-01**

*Застосування положень розділу 290 до завдань з надання впевненості, що не є завданнями з аудиту фінансових звітів*

Ці пояснення стосуються застосування положень щодо вимог до незалежності, які наведено в розділі 290, під час виконання завдань з надання впевненості, що не є завданнями з аудиту фінансових звітів.

Дане тлумачення зосереджується на питаннях застосування вказаних вимог, що стосуються лише завдань з надання впевненості, що не є завданнями з аудиту фінансових звітів. Розділ 290 містить виклад інших питань, які слід враховувати під час розгляду вимог до незалежності для всіх завдань з надання впевненості. Наприклад, у параграфі 290.15 вказано, що слід розглянути всі загрози, які, на погляд фірми, можуть виникати внаслідок інтересів та взаємовідносин мережевих фірм. цьому подібним чином, у параграфі 290.21 зазначено, що при роботі з клієнтами з надання впевненості, які не є зареєстрованими на біржі суб'єктами господарювання і виступають клієнтами з аудиту фінансових звітів, а група з надання впевненості має підстави вважати, що зв'язана сторона даного клієнта з надання впевненості важлива для оцінки незалежності фірми від клієнта, групі з надання впевненості слід враховувати цю зв'язану сторону під час оцінки незалежності і при застосуванні належних застережних заходів. Дане тлумачення конкретно не розглядає зазначені питання.

Як вказано в Міжнародній концептуальній основі завдання з надання впевненості, виданій Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, при виконанні завдання з надання впевненості професійний бухгалтер-практик висловлює висновок, метою якого є підвищення ступеню довіри потенційних користувачів, які не є відповідальною стороною, щодо результату оцінок або вимірювання предмету згідно критеріїв.

### *Завдання з підтвердження*

При виконанні завдань з надання впевненості, що є завданнями з підтвердження, оцінка або вимірювання предмету виконується відповідальною стороною, а інформація з предмету надається у вигляді твердження відповідальної сторони, яке надається цільовим користувачам.

При виконанні завдань з надання впевненості, що є завданнями з підтвердження, слід забезпечити незалежність від відповідальної сторони, яка несе відповідальність за інформацію з предмету завдання, та може бути відповідальною й за сам предмет.

При виконанні завдань з надання впевненості, що є завданнями з підтвердження, в яких відповідальна сторона відповідає за інформацію з предмету завдання, але не за сам предмет, вимагається незалежність від відповідальної сторони. Крім цього, слід розглянути будь-які загрози, які, на погляд фірми, можуть виникнути внаслідок інтересів або стосунків між членом групи з надання впевненості, фірмою, мережевою фірмою та стороною, що відповідає за предмет.

*Завдання з надання впевненості, що є завданнями зі складання безпосереднього висновку*

При виконанні завдань з надання впевненості, що є завданнями зі складання безпосереднього висновку, професійний бухгалтер-практик безпосередньо виконує оцінку чи вимірювання предмету завдання, або ж отримує пояснення, яке недоступне цільовим користувачам, від відповідальної сторони, яка виконала оцінку чи вимірювання. Цільовим користувачам надається інформація з предмету завдання у вигляді висновку із завдання з надання впевненості.

При виконанні завдань з надання впевненості, що є завданнями зі складання безпосереднього висновку, вимагається незалежність від відповідальної сторони, яка відповідає за предмет завдання.

*Декілька відповідальних сторін*

При виконанні завдань з надання впевненості, що є як завданнями з підтвердження, так і завданнями зі складання безпосереднього висновку, може існувати декілька відповідальних сторін. Наприклад, професійний бухгалтер-практик може отримати завдання щодо надання впевненості стосовно статистичних даних про щомісячний наклад декількох незалежних газет. Таке завдання буде завданням з підтвердження, в якому кожна газета вимірює свій наклад, а статистичні дані подаються у вигляді твердження, яке є доступним потенційному користувачеві. З іншого боку, таке завдання може виявитись завданням зі складання безпосереднього висновку, коли твердження відсутнє, а газети можуть як надати, так і не надати письмові пояснення.

Визначаючи, в ході таких завдань, необхідність застосовувати положення розділу 290 до кожної відповідальної сторони, фірма повинна врахувати, чи існують інтереси або стосунки між фірмою або членом групи з виконання завдання та конкретною відповідальною стороною, які могли б створити загрозу для незалежності, що буде іншою, ніж явно незначною, в контексті інформації з предмету завдання. При цьому враховується:

- суттєвість інформації з предмету завдання (або самого предмету), за яку несе відповідальність відповідальна сторона; та
- ступінь громадського інтересу, пов'язаного з даним завданням.

Якщо фірма визначає, що загроза незалежності, створена будь-якими стосунками з конкретною відповідальною стороною, є явно незначною, вона може й не застосовувати всі положення даного розділу до цієї відповідальної сторони.

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

Для демонстрації застосування положень розділу 290 пропонується наступний приклад, який базується на припущенні, що клієнт не є також клієнтом з аудиту фінансових звітів для фірми або мережевої фірми.

Фірма отримала завдання надати впевненість щодо загального обсягу підтверджених запасів нафти 10 незалежних компаній. Для визначення своїх запасів (предмету) кожна компанія виконала географічні та інженерні дослідження. Крім цього, існують загальноприйняті критерії, за допомогою яких визначають, коли саме запаси вважаються підтвердженими і професійний бухгалтер-практик визнає ці критерії прийнятними для подібного завдання.

Підтверджені запаси кожної компанії станом на 31 грудня 20X0 року становили:

	Підтверджені запаси, тис. барелів
Компанія 1	5,200
Компанія 2	725
Компанія 3	3,260
Компанія 4	15,000
Компанія 5	6,700
Компанія 6	39,126
Компанія 7	345
Компанія 8	175
Компанія 9	24,135
Компанія 10	9,635
<b>Всього</b>	<b>104,301</b>

Таке завдання можна структурувати по-різному:

Завдання з підтвердження

П1 – кожна компанія вимірює свої запаси та надає твердження фірмі та потенційним користувачам.

П2 – інший (окремий) суб'єкт господарювання вимірює запаси та надає твердження фірмі та цільовим користувачам.

Завдання зі складання безпосереднього висновку

В1 – кожна компанія вимірює запаси та подає фірмі письмовий виклад оцінки власних запасів згідно загальноприйнятих критеріїв оцінювання підтверджених запасів. Це пояснення недоступне для цільових користувачів.

В2 – фірма сама вимірює запаси декількох компаній.

### Застосування підходу

П1 – кожна компанія вимірює свої запаси та надає твердження фірмі та цільовим користувачам.

В цьому завданні є декілька відповідальних сторін (компанії 1-10). Визначаючи, чи слід застосовувати вимоги незалежності до всіх компаній, фірма враховує, чи можуть інтерес або стосунки з конкретною компанією створити загрозу незалежності, яка була б іншою, ніж явно незначною. Це враховуватиме наступні фактори:

- суттєвість підтверджених запасів компанії стосовно загальних запасів, щодо яких готується висновок; та
- ступінь громадського інтересу, що асоціюється з цим завданням (параграф 290.20).

Так, наприклад, компанія 8 володіє 0.16% загальних запасів, отже ділові стосунки або інтерес в компанії 8 створює меншу загрозу, аніж аналогічні стосунки з компанією 6, яка володіє приблизно 37.5% запасів.

Після визначення компаній, на які поширюються вимоги незалежності, група з надання впевненості і власне фірма мають залишатися незалежними від тих відповідальних сторін, які будуть розглядатись як клієнти з надання впевненості (параграф 290.20).

П2 – інший (окремий) суб'єкт господарювання вимірює запаси та надає твердження фірмі та цільовим користувачам.

Від фірми буде вимагатись незалежність від суб'єкту господарювання, який вимірює запаси та надає твердження фірмі та цільовим користувачам (параграф 290.17). Оскільки цей суб'єкт господарювання не несе відповідальність за предмет завдання, слід розглянути будь-які загрози, які, на погляд фірми, можуть створюватись інтересами/стосунками зі стороною, що несе відповідальність за предмет завдання (параграф 290.17). В такому завданні є декілька сторін, відповідальних за предмет завдання (компанії 1-10). Як розглядалось в прикладі П1 вище, фірма враховує, чи створюють інтерес або стосунки з конкретною компанією загрозу незалежності, яка була б іншою, ніж явно незначною.

В1 – кожна компанія вимірює запаси та подає фірмі письмовий виклад оцінки власних запасів згідно загальноприйнятих критеріїв оцінювання підтверджених запасів. Це пояснення недоступне для цільових користувачів.

В такому завданні є декілька відповідальних сторін (компанії 1-10). Визначаючи, чи слід застосовувати положення щодо незалежності до всіх компаній, фірма враховує, чи можуть інтерес або стосунки з конкретною компанією створити загрозу незалежності, яка була б іншою, ніж явно незначною. Це враховуватиме наступні фактори:

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

- суттєвість підтверджених запасів компанії стосовно загальних запасів, щодо яких готується висновок; та
- ступінь громадського інтересу, пов'язаного із завданням (параграф 290.20).

Так, наприклад, компанія 8 володіє 0.16% загальних запасів, отже ділові стосунки або інтерес в компанії 8 створює меншу загрозу, ніж аналогічні стосунки з компанією 6, яка володіє приблизно 37.5% запасів.

Після визначення компаній, на які поширюються вимоги щодо незалежності, від групи з надання впевненості та від самої фірми буде вимагатись незалежність від тих відповідальних сторін, які будуть розглядатись як клієнти з надання впевненості (параграф 290.20).

B2 – фірма сама вимірює запаси декількох компаній.

Застосування те ж саме, як і в прикладі B1.

**Частина В – застосовується до штатних  
професійних бухгалтерів**

Розділ 300 Вступ. . . . .	210
Розділ 310 Потенційні конфлікти . . . . .	214
Розділ 320 Підготовка та подання інформації. . . . .	216
Розділ 330 Достатня компетентність . . . . .	218
Розділ 340 Фінансові інтереси. . . . .	220
Розділ 350 Заохочення . . . . .	222

## Розділ 300

### Вступ

- 300.1 В цій частині Кодексу показано, як концептуальна основа, наведена в Частині А, застосовується штатними професійними бухгалтерами.
- 300.2 Інвестори, кредитори, працедавці та інші сектори ділової спільноти, уряди та громадськість в цілому можуть покладатися на штатних професійних бухгалтерів. Штатні професійні бухгалтери несуть одноосібно, або разом з іншими особами відповідальність за підготовку та подання фінансової та іншої інформації, на яку покладаються як організації, які їх винаймають, так і треті сторони. Вони можуть також нести й відповідальність за забезпечення ефективного управління фінансами та за надання компетентних порад з широкого кола ділових питань.
- 300.3 Штатний професійний бухгалтер може бути найманим працівником, що отримує заробітну платню, партнером, директором (виконавчим чи ні), керівником-власником, волонтером інше або іншим робітником, який працює на одну чи більше організацій. Юридична форма його зв'язків з організацією, що винаймає його (якщо така є), не впливає на етичну відповідальність, покладену на штатного професійного бухгалтера.
- 300.4 Штатний професійний бухгалтер несе відповідальність за досягнення законних цілей організацією, що винаймає його. Даний Кодекс не переслідує мету завадити штатному професійному бухгалтерові нести цю відповідальність, а лише розглядає обставини, за яких можуть створюватись конфлікти з його абсолютним обов'язком дотримуватись фундаментальних принципів.
- 300.5 Штатний професійний бухгалтер часто займає високу посаду в організації. Чим вищою є його посада, тим більше його можливості впливати на події, практику та ставлення. Саме тому від штатного професійного бухгалтера очікується, що він буде сприяти розвитку в організації, яка винаймає його, культури, що базується на етиці та підкреслює важливість, яку керівництво організації приділяє етичній поведінці.
- 300.6 В наступних розділах наведено приклади, які ілюструють, як слід застосовувати концептуальну основу; ці приклади не є всеохоплюючими і їх не слід тлумачити як вичерпний перелік всіх обставин, з якими стикається штатний професійний бухгалтер, і які можуть створювати загрози недотримання принципів. Внаслідок цього штатному професійному бухгалтеру недостатньо лише дотримуватись наведених принципів; йому радше необхідно застосовувати концептуальну основу до розгляду конкретних обставин, що виникають.

## Загрози та застережні заходи

300.7 Існує широке розмаїття обставин, що можуть являти собою загрозу дотриманню фундаментальних принципів, багато з яких під належать до наступних категорій:

- а) загроза власного інтересу;
- б) загроза власної оцінки;
- в) загроза захисту;
- г) загроза особистих стосунків; та
- д) загроза тиску.

Ці загрози детально розглянуто в Частині А даного Кодексу.

300.8 Приклади обставин, що можуть створювати загрозу власного інтересу для штатного професійного бухгалтера, включають, але не обмежуються:

- фінансовий інтерес, кредити або гарантії;
- наявність програм заохочення та компенсацій;
- неналежне використання корпоративних активів в особистих цілях;
- страх втрати роботи;
- комерційний тиск ззовні організації-роботодавця.

300.9 Приклади обставин, що можуть створювати загрозу власного інтересу, включають, але не обмежуються перевіркою та виправданням прийнятих ділових рішень чи даних тим самим штатним професійним бухгалтером, який відповідає за прийняття цих рішень або за підготовку даних.

300.10 Допмагаючи в досягненні законних цілей організацією-роботодавцем, штатний професійний бухгалтер може позитивно висвітлювати діяльність цієї організації; при цьому будь-які його відгуки не повинні бути неправдивими або оманливими. Такі дії не створюють загрози захисту.

300.11 Приклади обставин, що можуть створювати загрозу особистих стосунків для штатного професійного бухгалтера, включають, але не обмежуються:

- штатний професійний бухгалтер займає положення, що дозволяє впливати на фінансову або нефінансову звітність чи на ділові рішення, а його близький або найближчий родич займає положення, що дозволяє отримувати переваги від подібного впливу;
- довготривалі стосунки з діловими контактами впливають на прийняття ділових рішень;



КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

- отримання подарунків або преференції крім випадків, коли їх цінність вочевидь незначна.

300.12 Приклади обставин, що можуть створювати загрозу тиску для штатного професійного бухгалтера, включають, але не обмежуються:

- загроза звільнення або заміни штатного професійного бухгалтера або його близького або найближчого родича внаслідок розбіжності думок щодо застосування облікових принципів або способу подання фінансової інформації;
- намагання домінуючої особи вплинути на процес прийняття рішень стосовно, наприклад, укладання контрактів або застосування облікових принципів.

300.13 Штатний професійний бухгалтер може стикатись з такими обставинами, що створюють незвичні загрози дотриманню одного чи кількох фундаментальних принципів. Такі незвичні загрози неможливо поділити на категорії. В усіх своїх професійних та ділових стосунках штатний професійний бухгалтер повинен бути уважним до виникнення подібних обставин та загроз.

300.14 Застережні заходи, які можуть усунути або зменшити до прийнятного рівня загрози, з якими стикається штатний професійний бухгалтер, можна розділити на 2 широкі категорії:

- (а) застережні заходи, створені професією та законодавчими й нормативними актами; та
- (б) застережні заходи робочого середовища.

300.15 Приклади застережних заходів, створених професією та законодавчими й нормативними актами, наведено в параграфі 1.17 Частини А даного Кодексу.

300.16 Застережні заходи робочого середовища включають, але не обмежуються:

- системи корпоративного нагляду організації-роботодавця або інші структури нагляду;
- програми ділової поведінки та дотримання етики організації-роботодавця;
- процедури найму організації-роботодавця, в яких наголос робиться на важливості найму висококваліфікованого компетентного персоналу;
- міцний внутрішній контроль;
- відповідні дисциплінарні процеси;
- керівництво, яке підкреслює важливість етичної поведінки та сподівання, що персонал буде діяти етично;

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

- політика та процедури, спрямовані на запровадження та моніторинг якості роботи персоналу;
- своєчасне ознайомлення всього персоналу з політикою та процедурами організації-роботодавця та з будь-якими змінами в них, а також відповідне навчання та підготовка з такої політики та процедур;
- політика та процедури, що надають можливість працівникам та заохочують їх обговорювати з старшим управлінським персоналом будь-які питання етики, що їх турбують, без остраху покарання;
- консультування з іншим відповідним професійним бухгалтером.

300.17 За обставин, коли штатний професійний бухгалтер вважає, що в організації-роботодавці надалі трапляються випадки неетичної поведінки або вчинків інших осіб, штатний професійний бухгалтер повинен розглянути необхідність звернення по юридичну консультацію. В крайніх випадках, коли всі застережні заходи було вичерпано, а зменшити загрозу до прийняттого рівня неможливо, штатний професійний бухгалтер може прийняти рішення щодо свого звільнення з організації-роботодавця.

## Розділ 310

### Потенційні конфлікти

310.1 Штатний професійний бухгалтер має професійний обов'язок дотримуватись фундаментальних принципів. Однак, можуть траплятися випадки, коли виникає конфлікт між його відповідальністю перед організацією-роботодавцем та професійним обов'язком дотримання фундаментальних принципів. Зазвичай штатний професійний бухгалтер повинен підтримувати законні та етичні цілі, встановлені його роботодавцем, а також правила і процедури, розроблені на підтримку таких цілей. Тим не менш, в разі загрози дотриманню фундаментальних принципів, штатний професійний бухгалтер повинен розглянути свої дії у відповідь на обставини, що виникли.

310.2 Внаслідок дотримання своїх обов'язків перед організацією-роботодавцем штатний професійний бухгалтер може опинитись під тиском щодо дій або поведінки, які можуть безпосередньо або опосередковано ставити під загрозу дотримання ним фундаментальних принципів. Такий тиск може бути явним або прихованим, його може здійснювати безпосередній керівник, менеджер, директор або інша особа організації-роботодавця. Штатний професійний бухгалтер може опинитись під тиском, спрямованим на:

- порушення ним законодавчих або нормативних актів;
- порушення ним технічних або професійних стандартів;
- підтримку стратегії керівництва на отримання неетичних або незаконних доходів;
- подання неправдивої або навмисно оманливої інформації (включно з введенням в оману внаслідок мовчання) іншим особам, зокрема:
  - аудиторам організації-роботодавця; або
  - регуляторним органам;
- подання або асоціювання з фінансовою чи нефінансовою звітністю, яка суттєво викривляє факти, включаючи звітність, яка стосується, наприклад:
  - фінансових звітів;
  - дотримання податкових вимог;
  - дотримання законодавства; або
  - звітів, обов'язкових для надання органам, що регулюють обіг цінних паперів.

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

310.3. Значущість загроз, що виникають внаслідок такого тиску, слід оцінити та застосувати, окрім випадків, коли загрози є явно незначущими, застережні заходи для усунення або зменшення їх до прийнятного рівня. Такими застережними заходами можуть бути:

- отримання консультації, в разі доречності, всередині організації-роботодавця, у незалежного професійного консультанта або у відповідній професійній організації;
- наявність процесу офіційного вирішення конфліктів в організації-роботодавцеві;
- отримання юридичної консультації.

## Розділ 320

### Підготовка та подання інформації

- 320.1 Штатний професійний бухгалтер часто займається підготовкою та поданням інформацію, яка може або оприлюднюватися, або використовуватись іншими особами як в організації-роботодавцеві, так і поза нею. Така інформація може включати фінансову або управлінську інформацію, наприклад, прогнози та бюджети, фінансові звіті, матеріали для обговорення та аналізу управлінським персоналом, листи-пояснення управлінського персоналу, що надаються аудиторам в процесі аудиту фінансових звітів. Штатний професійний бухгалтер готує та подає таку інформацію справедливо та чесно у відповідності до діючих професійних стандартів для того, щоби вона була зрозумілою за змістом.
- 320.2 Штатний професійний бухгалтер який несе відповідальність за підготовку або затвердження фінансових звітів загального призначення організації-роботодавця, повинен забезпечити подання цих фінансових звітів відповідно до застосовних стандартів фінансової звітності.
- 320.3 Штатний професійний бухгалтер повинен зберігати інформацію, за яку він, як штатний професійний бухгалтер, несе відповідальність, у спосіб, який забезпечує:
- а) чіткий опис дійсного характеру ділових операцій, активів чи зобов'язань;
  - б) вірну та своєчасну класифікацію та записів відображення інформації; та
  - в) подає факти точно та в повному обсязі в усіх суттєвих аспектах.
- 320.4 Загрози дотриманню фундаментальних принципів, наприклад, загрози щодо об'єктивності, професійної компетентності або належної обачності, що створюються власним інтересом чи тиском, можуть виникати, якщо штатний професійний бухгалтер опиняється під тиском (як зовнішнім, так і можливістю отримання власної вигоди) задля асоціювання з оманливою інформацією або асоціювання з оманливою інформацією завдяки діям інших осіб.
- 320.5 Значущість цих загроз залежить від таких факторів, як джерело тиску та ступінь до якого інформація є або може бути оманливою. Значущість загроз, що виникають, слід оцінити та застосувати, окрім випадків, коли загрози є явно незначущими, застережні заходи для усунення або зменшення їх до прийнятного рівня. Такими застережними заходами можуть бути консультації з вищим керівництвом організації-роботодавця, наприклад, з аудиторським комітетом чи найвищим управлінським персоналом, або з відповідним професійним органом.

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

320.6 Якщо немає можливості зменшити загрозу до прийняттого рівня, штатний професійний бухгалтер повинен відмовитись від асоціювання з інформацією, яку він вважає оманливою, або яка є такою. Якщо штатному професійному бухгалтерові відомо, що надання оманливої інформації продовжується, або вона є важливою, штатний професійний бухгалтер повинен розглянути питання інформування відповідних органів у відповідності до рекомендацій Розділу 140. Штатний професійний бухгалтер може звернутись по юридичну консультацію, або звільнитись.

## Розділ 330

### Достатня компетентність

330.1 Фундаментальний принцип професійної компетентності та належної обачності вимагає від штатного професійного бухгалтера братися тільки за такі задачі суттєві завдання, для виконання яких він, як штатний професійний бухгалтер, має або може отримати достатню професійну підготовку або досвід. Штатний професійний бухгалтер не повинен навмисно вводити в оману роботодавця щодо свого рівня знань або наявного досвіду; штатний професійний бухгалтер не повинен також відмовлятися від отримання консультації та допомоги експерта, коли це необхідно.

330.2 До обставин, які ставлять під загрозу можливість штатного професійного бухгалтера виконувати свої обов'язки з відповідним ступенем професійної компетентності та належної обачності, належать:

- недостатність часу для відповідного виконання або здійснення своїх обов'язків;
- недостатня, обмежена чи іншим чином неадекватна інформація, що не дає можливості належно виконувати свої обов'язки;
- недостатній досвід, підготовка та/або освіта;
- неадекватні для виконання обов'язків ресурси.

330.3 Значущість цих загроз залежить від таких факторів, як міра, якою штатний професійний бухгалтер співпрацює з іншими особами, відносні старшинство в організації та рівень наявного нагляду та контролю за роботою. Значущість загроз, що виникають внаслідок такого тиску, слід піддавати оцінці і застосувати застережні заходи для усунення або їх зменшення до прийнятного рівня, окрім випадків, коли загрози є явно незначущими. До таких застережних заходів відносяться:

- отримання додаткових консультацій чи підготовки;
- забезпечення достатнього часу для виконання відповідних обов'язків;
- отримання допомоги від осіб, що мають необхідні знання та досвід;
- консультування, якщо це необхідно, з:
  - керівним персоналом організації-роботодавця;
  - незалежними експертами; або
  - відповідною професійною організацією.

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

330.4 Якщо загрози неможливо усунути або зменшити до прийняттого рівня, штатний професійний бухгалтер розглядає можливість відмови від виконання конкретних обов'язків. Якщо штатний професійний бухгалтер визначає, що відмова необхідна, він повинен чітко та ясно вказати причини такого вчинку.



## Розділ 340

### Фінансові інтереси

340.1 Штатний професійний бухгалтер може мати власні фінансові інтереси або знати про фінансові інтереси близьких або найближчих родичів, що в деяких випадках може викликати загрози дотриманню фундаментальних принципів. Наприклад, за наявності мотиву та можливості маніпулювання чутливою інформацією щодо цін задля отримання фінансових вигод може створюватись загроза власного інтересу щодо об'єктивності та конфіденційності. Прикладами обставин, що можуть створювати загрози власного інтересу, можуть бути такі ситуації (хоча це й невичерпний перелік), коли штатний професійний бухгалтер або його близький або найближчий родич:

- має прямий або опосередкований фінансовий інтерес в організації-роботодавцеві, на ціну якого безпосередньо впливають рішення, що приймаються штатним професійним бухгалтером;
- може отримувати премії в залежності від прибутку, а на розмір такої премії безпосередньо впливають рішення, що приймаються штатним професійним бухгалтером;
- володіє, прямо або опосередковано, опціонами на акції в організації-роботодавцеві, на ціну яких безпосередньо впливають рішення, що приймаються штатним професійним бухгалтером;
- володіє, прямо або опосередковано, опціонами на акції, що підлягають або невдовзі надаватимуть право обміну; або
- може мати право на опціони на акції в організації-роботодавцеві або на премії, розмір яких визначається в залежності від результатів діяльності і досягнення визначених цілей.

340.2 Оцінюючи значущість такої загрози та вибираючи застережні заходи для усунення загрози або для її зменшення до прийняттого рівня, штатний професійний бухгалтер повинен оцінити характер фінансового інтересу. Це включає оцінку суттєвості фінансового інтересу, і його характеру (прямий або опосередкований). Очевидно, що суттєва або вагома частка власності в організації в кожному випадку буде різною залежно від особистих обставин конкретної особи.

340.3 Якщо загрози є більш, ніж явно незначущими, слід розглянути застережні заходи та застосувати їх для усунення загроз або зменшення цих загроз до прийняттого рівня. До числа таких застережних заходів можуть входити:

- політика та процедури визначення рівня та форми винагородження старшого управлінського персоналу комітетом, що є незалежним від управлінського персоналу;

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

- розкриття всіх відповідних інтересів та будь-яких планів продажу відповідних акцій найвищому управлінському персоналу організації-роботодавця у відповідності до внутрішньої політики;
- отримання консультацій керівництва організації-роботодавця, в разі доречності.
- отримання консультацій у найвищого управлінського персоналу організації-роботодавця або відповідних професійних організацій;
- процедури внутрішнього та зовнішнього аудиту;
- ознайомлення з сучасним станом етичних вимог, законодавчих обмежень та інших нормативних актів щодо потенційних інсайдерських операцій.

340.4 Штатний професійний бухгалтер не повинен ані маніпулювати інформацією, ані використовувати конфіденційну інформацію задля особистої вигоди.

## Розділ 350

### Заохочення

#### Отримання пропозицій

- 350.1 Штатному професійному бухгалтеру чи його найближчому чи близькому родичеві можуть пропонувати заохочення. Таке заохочення може набирати різні форми, включаючи подарунки, запрошення, преференційне ставлення та неприйнятні посилення на дружбу або лояльність.
- 350.2 Пропозиції заохочень можуть створювати загрози дотриманню фундаментальних принципів. Ситуації, коли штатному професійному бухгалтеру чи його найближчому чи близькому родичеві роблять подібні пропозиції, слід уважно розглядати. Загрози власного інтересу щодо об'єктивності або конфіденційності створюються, якщо заохочення робляться з метою невідповідним чином вплинути на дії або рішення, підштовхнути до порушення законів або до нечесної поведінки чи отримати конфіденційну інформацію. Загрози тиску щодо об'єктивності або конфіденційності створюються у разі, якщо заохочення приймається, а потім починаються загрози щодо оприлюднення інформації про заохочення для руйнування репутації штатного професійного бухгалтера чи його найближчого чи близького родича.
- 350.3 Значущість подібних загроз залежить від характеру, ціни та намірів, що стоять за подібними заохоченнями. Якщо обізнана та поінформована третя сторона, що знає всю відповідну інформацію, буде вважати заохочення незначущим та не націленим на формування неетичної поведінки, штатний професійний бухгалтер може дійти висновку, що заохочення робиться в ході звичайної діяльності та не становить значної загрози дотриманню фундаментальних принципів.
- 350.4 Якщо оцінені загрози не є явно незначущими, слід розглянути та застосувати необхідні для їх усунення або зменшення до прийнятного рівня застережні заходи. Якщо загрози неможливо усунути або зменшити до прийнятного рівня через застосування застережних заходів, штатний професійний бухгалтер повинен приймати відмовитися від заохочення. Оскільки дійсні чи уявні загрози дотриманню фундаментальних принципів виникають не тільки в результаті прийняття заохочення, а часто й внаслідок самого факту пропозиції заохочення, слід приймати додаткові застережні заходи. Штатний професійний бухгалтер повинен оцінювати ризики, що асоціюються з подібними пропозиціями, та приймати рішення щодо необхідності таких дій:

**КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ**  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

- а) негайного інформування управлінського персоналу, або найвищого управлінського персоналу організації-роботодавця, щодо отримання подібних заохочень;
- б) інформування третіх сторін щодо пропозиції, наприклад, професійної організації чи роботодавця особи, яка зробила пропозицію; штатному професійному бухгалтерові слід розглянути необхідність отримання юридичної консультації перед таким кроком; та
- в) інформування найближчих чи близьких родичів щодо відповідних загроз та застережних заходів, якщо вони потенційно можуть опинитися в ситуації, що може створити пропозиції заохочення в результаті, наприклад, їх службового становища; та
- г) інформування управлінського персоналу, або найвищого управлінського персоналу організації-роботодавця, якщо найближчі або близькі родичі працюють у конкурентів або потенційних постачальників тієї організації.

### **Пропонування заохочень**

- 350.5 Штатний професійний бухгалтер може опинитись в ситуації, коли від нього очікується пропонування заохочень або він знаходиться під тиском пропонування заохочень задля впливу на судження іншої особи чи організації, на процес прийняття рішення або отримання конфіденційної інформації.
- 350.6 Такий тиск може походити з самої організації-роботодавця, наприклад, від колеги або керівника. Він може походити й від зовнішньої особи чи організації, які пропонують дії чи ділові рішення, що надають переваги організації-роботодавцеві, таким чином невідповідно впливаючи на штатного професійного бухгалтера.
- 350.7 Штатний професійний бухгалтер не повинен пропонувати заохочення задля протизаконного впливу на професійне судження третьої сторони.
- 350.8 Якщо тиск щодо неетичного пропонування заохочення походить від самої організації-роботодавця, штатний професійний бухгалтер повинен дотримуватись принципів та настанов щодо вирішення етичних конфліктів, визначених в Частині А даного Кодексу.

## Визначення

В даному Кодексі етики професійних бухгалтерів наведені нижче терміни мають такі визначення:

Близький родич  
(*Close family*) Батько (мати), дитина або брат (сестра), які не є найближчими родичами.

Група з надання впевненості  
(*Assurance team*) а) всі члені групи із задання з надання впевненості;

б) усі інші працівники фірми, які можуть прямо впливати на результат завдання з надання впевненості, у тому числі працівники, які:

i) надають рекомендації щодо компенсації партнеру з завдань з надання впевненості або здійснюють прямий нагляд, управління чи іншу контрольну діяльність за таким партнером у зв'язку з виконанням завдання із надання впевненості. З метою завдання з аудиту фінансових звітів всі працівники на всіх послідовно наступних рівнях вище (посади) партнера з завдання до генерального директора фірми;

ii) надають консультації стосовно конкретних технічних чи галузевих проблем, операцій чи подій при виконанні завдання з надання впевненості;

iii) та забезпечують контроль якості завдань з надання впевненості включно з тими, хто виконує контроль якості завдань з надання впевненості; та

в) для клієнта з аудиту фінансових звітів – всі працівники мережевої фірми, які безпосередньо впливають на результат завдання з аудиту фінансових звітів.

Група із завдання  
(*Engagement team*) Весь персонал, який приймає участь у виконанні завдання, включно з будь-якими експертами, залученими фірмою на контрактній основі в зв'язку з даним завданням.

Директор чи посадова особа  
(*Director or officer*) Особи, що належать до вищого управлінського персоналу суб'єкта господарювання, незалежно від назви їх посади, які можуть бути різними в різних країнах.

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

Завдання з аудиту фінансових звітів ( <i>Financial statement audit engagement</i> )	Завдання з надання обґрунтованої впевненості, коли професійний бухгалтер-практик складає висновок стосовно підготовки фінансових звітів, в усіх їх суттєвих аспектах, у відповідності до визначеної концептуальної основи фінансової звітності, наприклад, завдання, що проводиться у відповідності до Міжнародних стандартів аудиту. Ці завдання також включають обов'язковий аудит, який є аудитом фінансових звітів згідно законодавчих або нормативних вимог.
Зареєстрований на біржі суб'єкт господарювання ( <i>Listed entity</i> )	Суб'єкт господарювання, чиї акції чи боргові цінні папери котируються або зареєстровані на офіційно визнаній фондовій біржі, чи операції з якими здійснюються за нормативними актами офіційно визнаної фондової біржі або еквівалентного органу.
Зв'язаний суб'єкт господарювання ( <i>Related entity</i> )	<p>Суб'єкт господарювання, який має будь-які з наведених нижче відносин з клієнтом:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>а) суб'єкт господарювання має прямий чи опосередкований контроль над клієнтом за умови суттєвості клієнта для такого суб'єкта;</li><li>б) суб'єкт господарювання має прямий фінансовий інтерес в клієнті за умови наявності значного впливу на клієнта та суттєвості інтересу в клієнті;</li><li>в) суб'єкт господарювання, над яким клієнт має прямий чи опосередкований контроль;</li><li>г) суб'єкт господарювання, в якому клієнт або зв'язаний з клієнтом суб'єкт господарювання, як зазначено в п. (в), має прямий фінансовий інтерес, що дає йому значний вплив на такий суб'єкт господарювання, а цей інтерес є суттєвим для клієнта та зв'язаного з ним суб'єкта господарювання, зазначеного в п. (в); та</li></ul> <p>Суб'єкт господарювання, що є під загальним контролем з клієнтом (надалі – дочірній суб'єкт господарювання), якщо дочірній суб'єкт господарювання та клієнт є суттєвими для суб'єкта господарювання, який контролює як клієнта, так й дочірній суб'єкт господарювання.</p>

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

Клієнт з аудиту фінансових звітів ( <i>Financial statement audit client</i> )	Суб'єкт господарювання, стосовно якого фірма виконує завдання з аудиту фінансових звітів. Якщо клієнт є зареєстрованим на біржі суб'єктом господарювання, до складу клієнта з аудиту фінансових звітів завжди входять зв'язані суб'єкти господарювання.
Клієнт з надання впевненості ( <i>Assurance client</i> )	Відповідальна сторона, яка є особою (особами), що: у завданні зі складання безпосереднього висновку відповідає за предмет завдання; або у завданні з підтвердження відповідає за інформацію з предмету завдання та може відповідати за предмет завдання. (Клієнт з надання впевненості, який є клієнтом з аудиту фінансових звітів – див. визначення “клієнт з аудиту фінансових звітів”)
Контроль якості виконання завдання ( <i>Engagement quality control review</i> )	Процес, спрямований на отримання об'єктивної оцінки (до надання висновку) важливих суджень, застосованих групою із задання, та висновків, яких вона дійшла при формулюванні думки.
Мережева фірма ( <i>Network firm</i> )	Суб'єкт господарювання, який знаходиться під загальним контролем, у власності чи під управлінням фірми або суб'єкта господарювання, якого розсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, обґрунтовано вважатиме частиною фірми в межах країни чи інших країн.
Найближчі родичі ( <i>Immediate family</i> )	Чоловік (дружина чи їх еквівалент) чи утриманці.
Незалежність ( <i>Independence</i> )	Незалежність — це: а) незалежність думки — така спрямованість думок, яка дає можливість надати висновок без будь-якого впливу, який може ставити під загрозу професійне судження, і діяти чесно, з об'єктивністю та професійним скептицизмом; б) незалежність поведінки — уникнення фактів та обставин, настільки суттєвих, що розсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, в тому числі застосовані застережні заходи, обґрунтовано дійшла б висновку, що чесність, об'єктивність чи професійний скептицизм фірми, члена групи з надання впевненості знаходяться під загрозою.

КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

Опосередкований фінансовий інтерес ( <i>Indirect financial interest</i> )	Фінансовий інтерес, який реалізується шляхом отримання вигод через використання механізму колективних інвестицій, взаємного фонду, пайового інвестиційного фонду чи подібного проміжного механізму, які не контролюються особою чи суб'єктом господарювання.
Офіс ( <i>Office</i> )	Окрема підгрупа, організована за географічними ознаками або за напрямками діяльності.
Партнер з завдання ( <i>Engagement partner</i> )	Партнер або інша особа на фірмі, яка несе відповідальність за завдання та за його виконання, а також за висновок, що надається від імені фірми, та при необхідності має відповідні повноваження, надані професійним, законодавчим або регуляторним органом.
Професійний бухгалтер ( <i>Professional accountant</i> )	Особа, яка є членом організації — члена Міжнародної федерації бухгалтерів.
Професійний бухгалтер-практик ( <i>Professional accountant in public practice</i> )	Професійний бухгалтер незалежно від функціональної класифікації його обов'язків (наприклад, аудит, оподаткування чи консалтинг), який працює у фірмі, що надає професійні послуги. Цей термін також використовують стосовно фірми професійних бухгалтерів-практиків.
Професійні послуги ( <i>Professional services</i> )	Послуги, що потребують бухгалтерських (чи пов'язаних з обліком) навичок і виконуються професійним бухгалтером, включаючи послуги з бухгалтерського обліку, аудиту, оподаткування, управлінського консалтингу та фінансового менеджменту.
Прямий фінансовий інтерес ( <i>Direct financial interest</i> )	Фінансовий інтерес, який: прямо належить чи знаходиться під контролем особи чи суб'єкта господарювання (включаючи тих, якими інші керують на дискреційній основі); абоналежить на засадах отримання вигод шляхом використання механізму колективних інвестицій, взаємного фонду, пайового інвестиційного фонду чи подібного проміжного механізму, який контролює особа чи суб'єкт господарювання.



КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ  
(набирає чинності 30 червня 2006 року)

Реклама ( <i>Advertising</i> )	Надання громадськості інформації щодо послуг або кваліфікації професійних бухгалтерів-практиків для забезпечення професійного бізнесу.
Теперішній бухгалтер ( <i>Existing accountant</i> )	Професійний бухгалтер-практик, який у цей час має договір на виконання аудиту або надає послуги з бухгалтерського обліку, оподаткування, консалтінгу чи подібні професійні послуги клієнтові.
Умовні гонорари ( <i>Contingent fee</i> )	Гонорари, розраховані за попередньо встановленою основою та обумовлені результатом операції чи результатом виконаної роботи. Гонорари не вважаються умовними, якщо їх встановив суд чи інший державний орган.
Фінансовий інтерес ( <i>Financial interest</i> )	Частка участі в акціонерному капіталі або інших цінних паперах, боргових зобов'язаннях, позиках чи інших боргових інструментах суб'єкта господарювання, в тому числі правах та зобов'язаннях з придбання такого інтересу та похідних інструментів, напрямку пов'язаних з цим інтересом.
Фінансові звіти ( <i>Financial statements</i> )	Баланси, звіти про прибутки та збитки, звіти про зміни у фінансовому стані (які може мати різні форми, наприклад, звіт про рух грошових коштів або звіт про рух коштів), примітки та інші звіти й пояснювальний матеріал, що визначається як частина фінансових звітів.
Фірма ( <i>Firm</i> )	а) одноосібний професійний бухгалтер-практик, партнерство чи корпорація професійних бухгалтерів; б) суб'єкт господарювання, який контролює такі сторони; в) суб'єкт господарювання, якого контролюють такі сторони
Штатний професійний бухгалтер ( <i>Professional accountant in business</i> )	Професійний бухгалтер, найнятий на роботу, який займає виконавчі чи невиконавчі посади в таких галузях, як торгівля, промисловість, сфера обслуговування, державний сектор, освіта, неприбутковий сектор, регуляторні або професійні органи, або професійний бухгалтер, що працює за угодами з такими суб'єктами господарювання.
Явно незначне ( <i>Clearly insignificant</i> )	Питання, що є як звичним, так і таким, що не має наслідків.

## **Дата набрання чинності**

Кодекс набуває чинності з 30 червня 2006 року. Розділ 290 застосовується для завдань з надання впевненості, висновок з яких датується 30 червня 2006 року або пізніше. Застосування раніше вказаної дати заохочується.

# АУДИТ, НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ ТА СУПУТНІ ПОСЛУГИ

## ЗМІСТ

---

	<i>Сторінка</i>
Структура стандартів та положень, виданих Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості. . . . .	226
Передмова до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг. . . . .	227
Глосарій термінів . . . . .	231

### **МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ (МСКЯ)**

1 Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інші завдання з надання впевненості, та надають супутні послуги. . . . .	255
--	-----

### **КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА**

Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості . . . . .	284
---	-----

### **АУДИТ ТА ОГЛЯД ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ**

#### **100-999 Міжнародні стандарти аудиту (МСА)**

##### **100-199 ВСТУПНА ЧАСТИНА**

120 Концептуальна основа Міжнародних стандартів аудиту – відкликано в грудні 2004 р.	
---	--

##### **200-299 ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ТА ОBOB'ЯЗКИ**

200 Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів . . . . .	307
210 Умови завдань з аудиторської перевірки . . . . .	326
220 Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації . . . . .	343
230 Документація . . . . .	356
230 (П) Документація з аудиторської перевірки . . . . .	360

240	Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиторської перевірки фінансових звітів . . . . .	369
250	Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів . . . . .	419
260	Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналові . . . . .	430
300-499 ОЦІНКА РИЗИКІВ ТА ВІДПОВІДЬ НА ОЦІНЕНІ РИЗИКИ		
300	Планування аудиту фінансових звітів . . . . .	438
310	Знання бізнесу – відкликано в грудні 2004 р.	
315	Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень . . . . .	452
320	Суттєвість в аудиті . . . . .	509
330	Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків . . . . .	514
400	Оцінка ризиків та внутрішній контроль – відкликано в грудні 2004 р.	
401	Аудит в середовищі комп'ютерних інформаційних систем – відкликано в грудні 2004 р.	
402	Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги . . . . .	539
500-599 АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ		
500	Аудиторські докази . . . . .	545
501	Аудиторські докази: додаткові міркування щодо окремих статей . . . . .	557
505	Зовнішні підтвердження . . . . .	564
510	Перше завдання: залишки на початок періоду . . . . .	575
520	Аналітичні процедури . . . . .	580
530	Аудиторська вибірка та інші процедури тестування . . . . .	588
540	Аудиторська перевірка облікових оцінок . . . . .	608
545	Аудит оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації . . . . .	615
550	Зв'язані сторони . . . . .	639
560	Подальші події . . . . .	645
570	Безперервність . . . . .	655

580 Пояснення управлінського персоналу . . . . .	671
<b>600-699 ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ІНШИХ ФАХІВЦІВ</b>	
600 Використання роботи іншого аудитора . . . . .	678
610 Розгляд роботи внутрішнього аудиту . . . . .	683
620 Використання роботи експерта . . . . .	688
<b>700-799 АУДИТОРСЬКІ ВИСНОВКИ ТА ЗВІТНІСТЬ</b>	
700 Аудиторський висновок про фінансову звітність . . . . .	693
700 (П) Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення . . . . .	707
701 Модифікація висновку незалежного аудитора . . . . .	727
710 Порівняльні дані . . . . .	735
720 Інша інформація в документах, що містять перевірені фінансові звіти . . . . .	750
<b>800-899 СПЕЦІАЛІЗОВАНІ СФЕРИ</b>	
800 Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення . . . . .	755
<b>1000-1100 Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПА)</b>	
1000 Процедури міжбанківського підтвердження . . . . .	779
1001 Середовище ІТ: автономні персональні комп'ютери – відкликано в грудні 2004 р.	
1002 Середовище ІТ: інтерактивні комп'ютерні системи – відкликано в грудні 2004 р.	
1003 Середовище ІТ: системи баз даних – відкликано в грудні 2004 р.	
1004 Взаємовідносини інспекторів з банківського нагляду та зовнішніх аудиторів. . . . .	786
1005 Особливості аудиту малих підприємств . . . . .	812
1006 Аудит фінансових звітів банків . . . . .	842
1007 Повідомлення інформації управлінському персоналові – відкликано в червні 2001 р.	

1008	Оцінка ризику та внутрішній контроль: характеристики та особливості в КІС – відкликано в грудні 2004 р.	
1009	Комп’ютеризовані методи аудиту – відкликано в грудні 2004 р.	
1010	Вивчення питань, пов’язаних з охороною довкілля, при аудиторській перевірці фінансових звітів . . . . .	935
1011	Наслідки питання “2000 року” для управлінського персоналу та аудиторів – відкликано в червні 2001 р.	
1012	Аудит похідних фінансових інструментів . . . . .	962
1013	Електронна комерція: вплив на аудиторську перевірку фінансових звітів . . . . .	1008
1014	Надання висновків аудиторами про відповідність фінансової звітності Міжнародним стандартам . . . . .	1022

**2000-2699 Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО)**

2400	Завдання з огляду фінансових звітів (раніше МСА 910). . . . .	1029
2410	Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб’єкта господарювання . . . . .	1049

**ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTI, ЩО НЕ Є АУДИТОМ ЧИ ОГЛЯДОМ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ**

**3000-3699 Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ)**

3000-3399	ЗАСТОСОВНІ ДО ВСІХ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTI	
3000	Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації. . . . .	1093

**3400-3699 СТАНДАРТИ ДЛЯ СПЕЦІАЛІЗОВАНИХ СФЕР**

3400	Перевірка прогнозової фінансової інформації (раніше МСА 810). . . . .	1113
------	---	------

**СУПУТНІ ПОСЛУГИ**

**4000-4699 Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП)**

4400	Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації (раніше МСА 920) . . . . .	1123
4410	Завдання з підготовки фінансової інформації (раніше МСА 930) . . . . .	1133

**МАТЕРІАЛИ ДЛЯ ОБГОВОРЕННЯ**

Стислий вигляд матеріалу для обговорення “Аудиторська професія та довкілля” . . . . . 1143

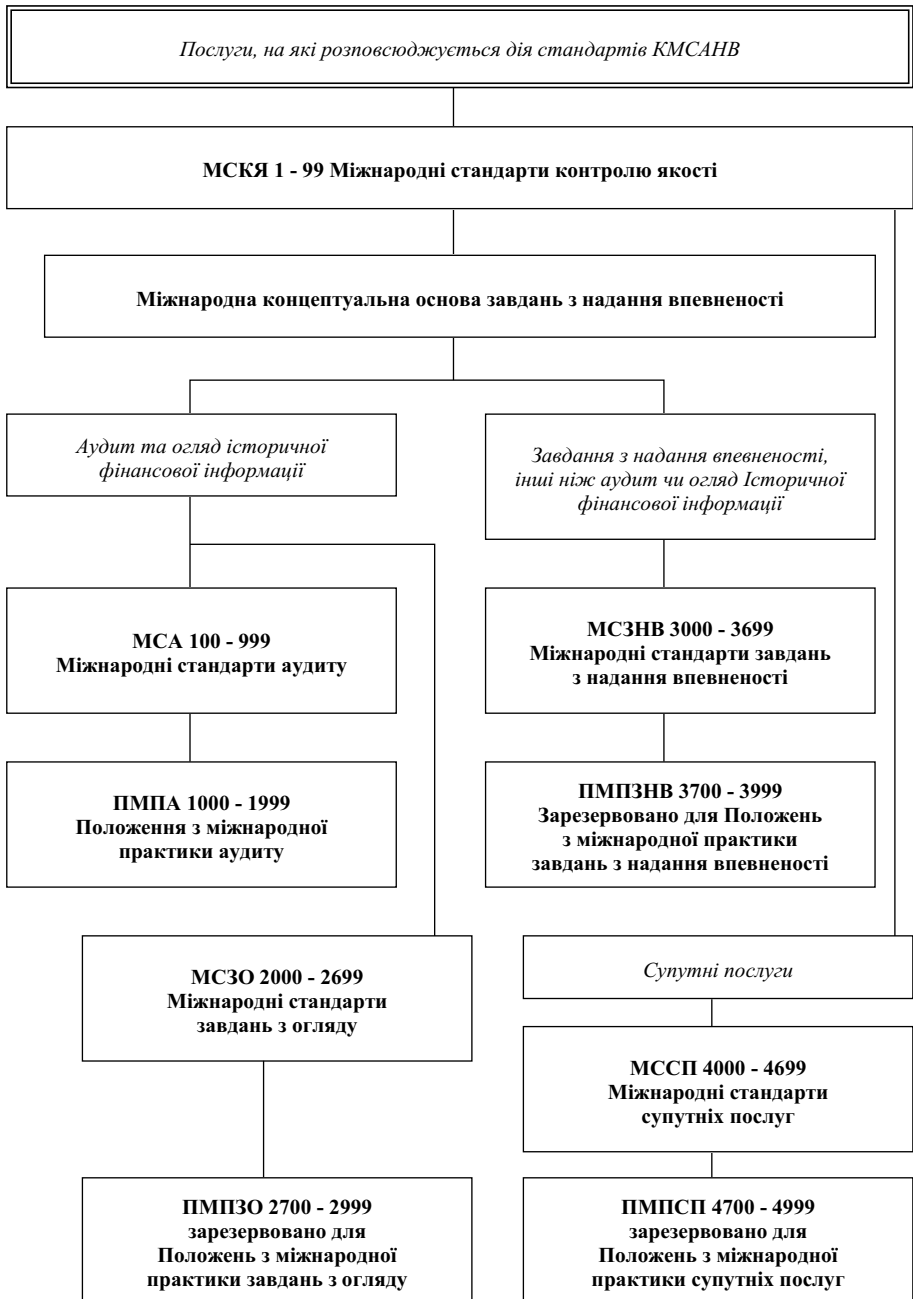
**ДОСЛІДЖЕННЯ**

Визначення та надання інформації про рівні впевненості, що відрізняються від високого . . . . . 1144



За додатковою інформацією про Раду з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ), останні події та для отримання попередніх варіантів документів звертайтеся на веб-сайт РМСАНВ <http://www.iaasb.org>.

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





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

(схвалено в грудні 2005 року)

**ЗМІСТ**

---

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—2
Міжнародні стандарти, видані Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості .....	3
Статус Міжнародних стандартів, виданих Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості .....	4—13
Статус Положень з практики, виданих Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості .....	14—15
Інші документи, видані Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості .....	16
Мова .....	17

---

## **Вступ**

1. Ця передмова “до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та супутніх послуг” (Міжнародних стандартів або Стандартів РМСАНВ) видана для полегшення розуміння обсягу та статусу документів, виданих нею у відповідності з “Тимчасовими повноваженнями РМСАНВ”.
2. Мета РМСАНВ – розробка Міжнародних стандартів, які були б визнані у всьому світі. Члени РМСАНВ діють в інтересах громадськості в цілому та бухгалтерської професії в світі. Саме цьому в своїй діяльності вони можуть зайняти позицію, яка може відрізнитись від існуючої практики в своїй країні чи своїй фірмі, або не відповідати позиції тих осіб чи організацій, хто запропонував їх в якості членів РМСАНВ.

## **Міжнародні стандарти, видані Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості**

3. Стандарти РМСАНВ регулюють виконання завдань з аудиту, надання впевненості та супутніх послуг, які здійснюються у відповідності до Міжнародних стандартів. Вони не мають переважної сили над національними нормативними документами, які регулюють аудит історичної фінансової звітності або завдання з надання впевненості в іншій інформації, які необхідно здійснювати згідно з національними стандартами. Якщо національні нормативні документи відрізняються чи суперечать Стандартам РМСАНВ в певному питанні, завдання, яке здійснюється у відповідності до національних нормативних документів, буде автоматично вважатися таким, що не відповідає Стандартам РМСАНВ. Професійний бухгалтер не повинен демонструвати, що його робота відповідає Стандартам РМСАНВ з завдань, якщо він неповністю виконав вимоги всіх тих стандартів, що мають відношення до конкретного завдання.

## **Статус Міжнародних стандартів, виданих Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості**

4. Міжнародні стандарти аудиту (МСА) слід застосовувати в аудиторській перевірці історичної фінансової інформації.
5. Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО) слід застосовувати під час огляду історичної фінансової інформації.

6. Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ) слід застосовувати під час завдань з надання впевненості, в яких предмет - не історична фінансова інформація.
7. Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП) слід застосовувати під час виконання завдань з підготовки фінансової інформації, завдань з виконання погоджених процедур та завдань з інших супутніх послуг, як це вказано РМСАНВ.
8. МСА, МСЗО, МСЗНВ та МССП разом іменуються Стандарти завдань РМСАНВ.
9. Міжнародні стандарти контролю якості (МСКЯ) слід застосовувати при наданні всіх послуг, на які розповсюджується дія Стандартів завдань РМСАНВ.
10. Стандарти РМСАНВ містять основні принципи і процедури (виділені напівжирним шрифтом), а також відповідні рекомендації, подані у вигляді пояснювального та іншого матеріалу, а також додатків. Основні принципи і процедури слід розуміти та використовувати в контексті пояснювального та іншого матеріалу, в якому наведено рекомендації щодо їх застосування. Для розуміння та застосування основних принципів і процедур слід брати до уваги весь текст стандарту.
11. Природа Стандартів РМСАНВ потребує від професійних бухгалтерів застосування професійного судження. За виняткових обставин професійний бухгалтер може, якщо це необхідно, відступити від основних принципів і процедур Стандартів завдань для ефективнішого досягнення мети завдання. У разі виникнення такої ситуації професійний бухгалтер має бути готовим обґрунтувати зроблений відступ.
12. Будь-які обмеження щодо застосування окремого Міжнародного стандарту ясно показані в самому стандарті.
13. Міжнародні стандарти застосовуються й в державному секторі. Якщо для державного сектора необхідні додаткові рекомендації, такі рекомендації включаються безпосередньо в Міжнародний стандарт. Міжнародні стандарти, видані до січня 2005 р., включають в разі необхідності такі рекомендації в розділі “Застосування в державному секторі”, розташованому в кінці відповідного Міжнародного стандарту.

## **Статус Положень з практики, виданих Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості**

14. Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПА) видаються для надання рекомендацій та практичної допомоги професійним бухгалтерам у провадженні МСА та сприяння належній практиці. Положення з

міжнародної практики завдань з огляду (ПМПЗО), Положення з міжнародної практики завдань з надання впевненості (ПМПЗНВ) Положення з міжнародної практики супутніх послуг (ПМПСП) видаються з тою ж метою при впровадженні МСЗО, МСЗНВ та МССП.

15. Професійні бухгалтери повинні знати та користуватися Положеннями з практики, що застосовуються при виконанні окремого завдання. Професійний бухгалтер, який не враховує та не використовує рекомендації відповідного Положення з практики, має бути готовим пояснити, як він працював у відповідності до основних принципів та процедур Стандартів завдань РМСАНВ, що пояснюються у відповідному Положенні з практики.

## **Інші документи, видані Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості**

16. Інші документи, наприклад, документи для обговорення, видаються<sup>1</sup> з метою розширення дискусій з проблем аудиту, надання впевненості, супутніх послуг, контролю якості, що мають вплив на професію, надання результатів обговорення або ознайомлення з важливими питаннями, які відносяться до аудиту, надання впевненості, супутніх послуг та контролю якості та оказують вплив на професію. Вони не формулюють основні принципи та процедури, якими необхідно користуватися при виконанні завдань з аудиту, надання впевненості або супутніх послуг.

---

<sup>1</sup> Голова РМСАНВ призначить групу з огляду, що складатиметься з 4 членів РМСАНВ, завданням якої буде визначення того, чи становить проект документу достатній інтерес для включення його до видань РМСАНВ. Сам проект може надійти з будь-якого джерела й без замовлення його РМСАНВ. Якщо група з огляду знайде, що документ становить достатній інтерес, вона рекомендує РМСАНВ опублікувати цей документ та включити його в свої видання.

# ГЛОСАРІЙ ТЕРМІНІВ<sup>1</sup>

(станом на грудень 2005 р.)

*Аномальна похибка (Anomalous error)* — (див. Аудиторська вибірка)

*Асистенти (Assistants)* — працівники, які беруть участь в аудиторських перевірках, але самі не є аудиторами.

*Асоціювання (Association)* — (див. Асоціювання аудитора з фінансовою інформацією).

*Асоціювання аудитора з фінансовою інформацією (Auditor association with financial information)* — аудитора зв'язують (асоціюють) з фінансовою інформацією у тих випадках, коли він висловлює свою думку щодо цієї інформації, або погоджується на використання свого прізвища (найменування) в професійному зв'язку.

*Аудит фінансових звітів (Audit of financial statements)* — метою аудиту фінансових звітів є надання аудиторіві можливості висловити думку про те, чи складені фінансові звіти (у всіх суттєвих аспектах) відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Аудит фінансових звітів є завданням з надання впевненості (див. Завдання з надання впевненості (“Assurance engagement”)).

*Аудитор (Auditor)* — партнер з виконання завдання. Цей термін уживається у значенні “партнер з виконання завдання” або “аудиторська фірма”. У тих випадках, коли він стосується партнера з виконання завдання, він описує обов'язки або відповідальність партнера з виконання завдання. Такі обов'язки або відповідальність можуть нести або партнер з виконання завдання, або член групи з виконання завдання. У тих випадках, коли ці обов'язки або відповідальність стосуються лише партнера з виконання завдання, використовується термін “партнер з виконання завдання”, а не “аудитор”. (Термін “аудитор” може використовуватись, коли мова йде про супутні послуги та завдання з надання впевненості, які не є аудитом. Таке використання цього терміна не означає, що особа, яка надає супутні послуги або виконує завдання з надання впевненості, які не є аудитом, обов'язково має бути аудитором фінансових звітів суб'єкта господарювання.)

*Головний аудитор (Principal auditor)* — головний аудитор — це аудитор, який несе відповідальність за складання висновку про фінансові звіти суб'єкта господарювання, коли ці фінансові звіти включають фінансову інформацію про один чи кілька компонентів, перевічених іншим аудитором.

*Внутрішній аудитор (Internal auditor)* — особа, яка виконує внутрішній аудит.

<sup>1</sup> Для завдань, що стосуються державного сектора, терміни, наведені в даному Глосарії, слід розуміти як еквіваленти термінів, що використовуються в державному секторі. Якщо облікові терміни не визначено в документах, виданих РМСАНВ, слід посилатись на Глосарій термінів, виданий Комітетом з міжнародних стандартів обліку.

*Запропонований аудитор (Proposed auditor)* — аудитор, якого просять замінити теперішнього аудитора.

*Зовнішній аудитор (External auditor)* — термін “зовнішній аудитор” вживається у випадках, коли необхідно відрізнити зовнішнього аудитора від внутрішнього аудитора.

*Інший аудитор (Other auditor)* — інший аудитор — будь-який аудитор (окрім головного аудитора), який несе відповідальність за складання звіту про фінансову інформацію компонента суб’єкта господарювання, і цей звіт входить до складу фінансових звітів, перевірених головним аудитором. Іншими аудиторами можуть бути афілійовані фірми (незалежно від того, чи мають вони однакову назву), агентські фірми, а також незв’язані аудитори.

*Наступний аудитор (Successor auditor)* — аудитор, який замінює теперішнього аудитора (в цьому значенні використовується також термін “новий аудитор” (incoming auditor)).

*Новий аудитор (Incoming auditor)* — аудитор фінансових звітів поточного періоду у тих випадках, коли фінансові звіти попереднього періоду перевірялись іншим аудитором (у цьому випадку термін “новий аудитор” тотожний терміну “попередній аудитор”), або аудит є першим завданням з аудиту.

*Попередній аудитор (Predecessor auditor)* — попередній аудитор — це аудитор, який раніше здійснював аудиторську перевірку суб’єкта господарювання і на зміну якому прийшов новий аудитор.

*Постійний аудитор (Continuing auditor)* — постійний аудитор — це аудитор, який провів аудит, склав висновок про фінансову звітність за попередній період і продовжує виконувати функції аудитора в поточному періоді.

*Теперішній аудитор (Existing auditor)* — аудитор фінансових звітів поточного періоду.

*Аудиторська фірма (Audit firm)* – (див. “Фірма”).

*Аудиторська вибірка (Audit sampling)* — Аудиторська вибірка (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 підібраними. Це дає змогу аудиторів одержати та оцінити аудиторський доказ стосовно деяких характеристик дібраних елементів, що необхідно для формулювання висновку стосовно генеральної сукупності, з якої здійснюється вибірка. До аудиторської вибірки можна застосовувати статистичний або нестатистичний підхід.

*Аномальна похибка (Anomalous error)* — аномальною є похибка, що виникає внаслідок окремої події, яка повторюється лише в особливих випадках, і тому не є репрезентативною похибкою для генеральної сукупності.

*Генеральна сукупність (Population)* — генеральна сукупність означає всю множину даних, з якої здійснюється вибірка і стосовно якої аудитор прагне зробити висновки. Генеральну сукупність можна поділити на страти, або субсукупності, причому кожен страту перевіряють окремо. Поняття “генеральна сукупність” є ширшим за поняття “страта”.

*Допустима похибка (Tolerable error)* — допустимою є максимальна похибка в генеральній сукупності, яку аудитор погодився прийняти.

*Елемент вибірки (Sampling unit)* — елементи вибірки — це окремі елементи, що складають генеральну сукупність, наприклад; чеки, зареєстровані на депозиті; записи щодо кредиту у виписках з банківських рахунків; рахунки-фактури або залишки на рахунках дебіторів; грошові одиниці.

*Нестатистична вибірка (non-statistical sampling)* — будь-який підхід до здійснення вибірки, який не має характерних ознак статистичної вибірки.

*Очікувана похибка (Expected error)* — очікуваною є похибка, що її очікує аудитор у генеральній сукупності.

*Рівні довіри (Confidence levels)* — математичні доповнення ризику, пов’язаного з вибіркою.

*Ризик, не пов’язаний з вибіркою (Non-sampling risk)* — ризик, не пов’язаний з вибіркою, виникає внаслідок дії факторів, які призводять до того, що аудитор доходить помилкових висновків з будь-якої причини, не пов’язаної з обсягом вибірки. Наприклад, аудитор, як правило, покладається на аудиторські докази, які за своїм характером є скоріше переконливими, ніж остаточними; аудитор може застосувати невідповідні процедури; або аудитор може дати невірне тлумачення доказів та не розпізнати помилку.

*Ризик, пов’язаний з вибіркою (Sampling risk)* — ризик, пов’язаний з вибіркою, виникає внаслідок імовірності того, що висновки аудитора, зроблені на основі вибірки, можуть відрізнятись від висновків, які зробив би аудитор, якби застосував ту саму аудиторську процедуру до всієї генеральної сукупності.

*Статистична вибірка (Statistical sampling)* — статистична вибірка означає будь-який підхід до здійснення вибірки, який має такі характерні риси:

а) випадковий добір елементів вибірки;

б) використання теорії ймовірностей для оцінювання результатів вибірки, у тому числі оцінювання ризику, пов’язаного з вибіркою.

*Стратифікація (Stratification)* — стратифікація — це процес розподілу генеральної сукупності на субсукупності, кожна з яких являє собою групу елементів вибірки, що мають подібні ознаки (часто грошова вартість).

*Аудиторський висновок спеціального призначення (Special purpose auditor's report)* — висновок, наданий у результаті незалежної аудиторської перевірки фінансової інформації (крім аудиторського висновку про фінансові звіти), такої як:

- а) фінансові звіти, складені відповідно до всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку;
- б) конкретні рахунки, елементи рахунків або статті у фінансовому звіті;
- в) виконання контрактних угод;
- г) узагальнені фінансові звіти.

*Аудиторські докази (Audit evidence)* — вся інформація, яка використовується аудитором під час формування висновків, на яких базується аудиторська думка. До складу аудиторських доказів входить інформація, вміщена в облікових записах, які є основою для фінансових звітів, та інша інформація.

*Аудиторський ризик (Audit risk)* — ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку, коли фінансові звіти суттєво викривлені. Аудиторський ризик – це функція ризику суттєвого викривлення фінансових звітів (або просто “ризик суттєвого викривлення”) (тобто, ризик того, що фінансові звіти суттєво викривлені до аудиторської перевірки) та ризику того, що аудитор не виявить таке викривлення (“ризик невиявлення”). Ризик суттєвого викривлення складається з двох компонентів: властивий ризик та ризик контролю (як це описано нижче для рівня тверджень). Ризик невиявлення – це ризик того, що аудиторські процедури не виявлять викривлення, яке існує на рівні твердження, та яке (взяте окремо або у сукупності з іншими викривленнями) може виявитись суттєвим.

*Ризик контролю (Control risk)* — це ризик того, що викривленню, яке може виникнути у твердженні, і яке може бути суттєвим окремо або разом з іншими викривленнями, буде неможливо своєчасно запобігти або своєчасно виявити та виправити за допомогою системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

*База даних (Database)* — сукупність даних, що їх спільно застосовують різні користувачі для різних цілей.

*Брандмауер (апаратно-програмні засоби міжмережевого захисту) (Firewall)* — комбінація апаратного та програмного забезпечення, яка захищає глобальну та локальну мережі (ГМ, ЛМ) або ПК від несанкціонованого доступу через Інтернет, а також від установлення несанкціонованого або руйнівного програмного забезпечення, даних або іншого матеріалу в електронній формі.

*Важливість (Significance)* – відносна значимість проблеми в конкретному контексті. Важливість проблеми оцінюється практиком в контексті, в якому вона існує. Це може, наприклад, включати достовірні перспективи її зміни або впливу на рішення користувачів висновком практика, або ситуації, коли контекстом є судження, чи сповіщати про проблему найвищий управлінський



персонал, та чи сприйме найвищий управлінський персонал проблему як важливу стосовно їх обов'язків. Важливість слід розглядати в контексті кількісних та якісних факторів, наприклад, відносної значимості, природи та впливу на предмет перевірки, висловлених інтересів майбутніх користувачів або одержувачів.

*Викривлення (Misstatement)* – викривлення фінансових звітів, яке виникає внаслідок шахрайства або помилок (див. також Шахрайство та помилки).

*Вища аудиторська установа (Supreme Audit Institution)* — громадський орган з відповідною назвою, призначенням та структурою, який на підставі закону виконує найвищі громадські аудиторські функції в країні.

*Відмова від висловлення думки (Disclaimer of opinion)* — див. Модифікований аудиторський висновок (Modified auditor's report).

*Відповідальна сторона (Responsible party)* — це особа (особи), що:

(а) при завданні з надання безпосереднього висновку є відповідальною за предмет завдання; або

(б) при завданні з підтвердженням є відповідальною за інформацію з предмету (підтвердження) та може бути відповідальною за предмет. Відповідальна сторона може бути (а може й не бути) стороною, що наймає практика (замовником).

*Відповідні критерії (Suitable criteria)* — (див. Критерії)

*Відповідні числові дані (Corresponding figures)* — (див. Порівняльні дані (Comparatives)).

*Відповідність (Appropriateness)* — критерій якості доказів, тобто їх доречність та достовірність з точки зору підтвердження класів операцій, залишків на рахунках, розкриття інформації та відповідних тверджень, або виявлення в них викривлень.

*Відповідно кваліфікована зовнішня особа (відповідно до МСКЯ 1) (Suitably qualified external person (for the purpose of ISQC 1))* — особа, що не є співробітником фірми, та має знання та кваліфікацію, що дозволяє їй діяти як партнер з завдання, наприклад, партнер з іншої фірми, або співробітник (який має достатній досвід) професійної бухгалтерської організації, члени якої можуть виконувати аудит та огляд історичної фінансової організації, або інші завдання з надання впевненості або супутніх послуг, або організації, що надає послуги з контролю якості.

*Внутрішній аудит (Internal Auditing)* — це діяльність з оцінювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання і яку виконує окремий відділ. Функції внутрішнього аудиту охоплюють, зокрема, перевірку, оцінювання та моніторинг адекватності й ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

*Внутрішній аудитор (Internal auditor)* — (див. Аудитор).

*Внутрішній контроль (Internal control)* — це процес, який визначається і на який впливають особи, наділені повноваженнями управління та найвищого управління, а також інший персонал, який надає обґрунтовану впевненість щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансової звітності, ефективної діяльності та дотримання застосовних законів та нормативних актів. Внутрішній контроль містить такі складові:

- а) середовище контролю;
- б) процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання;
- в) інформаційні системи, в тому числі пов'язані з ними бізнес-процеси, що стосуються фінансової звітності, та обмін інформацією;
- г) заходи контролю; та
- д) моніторинг заходів контролю.

*Всеохопна основа бухгалтерського обліку (Comprehensive basis of accounting)* — всеохопна основа бухгалтерського обліку складається із системи критеріїв, використовуваних при складанні фінансових звітів; вона застосовується до всіх суттєвих статей і є регламентованою.

*Група із завдання (Engagement team)* — весь персонал, що виконує завдання, включно з експертами, найнятими фірмою у зв'язку з цим завданням.

*Дата аудиторського висновку (Date of the auditor's report)* — це дата, якою аудитор датує свій висновок щодо фінансових звітів. Аудиторський висновок не може датуватися датою раніше тої, на яку аудитор отримав достатні та відповідні аудиторські докази, на яких він базує свій висновок щодо фінансових звітів<sup>2</sup>. Достатні та відповідні аудиторські докази включають і докази того, що повний комплект фінансової звітності суб'єкта господарювання було підготовано, а особи, що мають визнані повноваження, визнали свою відповідальність за них.

*Дата затвердження фінансових звітів (Date of approval of the financial statements)* — це дата, коли особи, що мають визнані повноваження, оголошують, що вони підготували повний комплект фінансових звітів суб'єкта господарювання (включно з відповідними примітками), та що вони несуть за них відповідальність. В деяких юрисдикціях закони або законодавчі акти ідентифікують осіб або органи (наприклад, директорів), які є відповідальними за прийняття висновку щодо підготовки повного комплексу фінансових звітів, та визначають необхідний процес затвердження. В інших юрисдикціях процес затвердження не визначається, а суб'єкти господарювання виконують свої власні процедури підготовки та затвердження фінансових звітів з точки зору своєї управлінської структури. В деяких юрисдикціях вимагається кінцеве затвердження фінансових звітів акціонерами до їх офіційної публікації. В таких юрисдикціях кінцеве затвердження акціонерами не потрібне аудиторіві для

<sup>2</sup> В деяких випадках законодавчі та нормативні акти визначають також момент в процесі підготовки фінансових звітів, на який очікується, що аудиторський висновок буде готовим.

прийняття висновку, що він отримав достатні та відповідні аудиторські докази. Датою затвердження фінансових звітів з точки зору МСА є перша дата, коли особи, що мають визнані повноваження, приймають рішення, що було підготовано повний комплект фінансових звітів.

*Дата публікації фінансових звітів (Date the financial statements are issued)* — це дата, коли аудиторський висновок та фінансові звіти, які пройшли аудиторську перевірку, стають доступними третім сторонам; цією датою в багатьох випадках може бути дата подання їх до регуляторних органів.

*Дата фінансових звітів (Date of the financial statements)* — це дата останнього періоду, що описується фінансовими звітами, якою, як правило, є дата останнього балансу у фінансових звітах, що проходять аудиторську перевірку.

*Державний сектор (Public sector)* — загальнодержавні органи управління, регіональні органи управління (наприклад, штатів, провінцій, територій), місцеві органи управління (наприклад, міські, селищні) та відповідні державні установи (наприклад, агенції, правління, комісії та підприємства).

*Державні підприємства (Government business enterprises)* — це підприємства, які функціонують у державному секторі з метою забезпечення політичних або соціальних інтересів. Як правило, цим підприємствам треба діяти на комерційних засадах, тобто отримувати прибутки або компенсувати значну частину їхніх операційних витрат за рахунок споживачів.

*Документація (Documentation)* — матеріали (робочі документи), підготовлені аудитором (і для аудитора), або одержані ним у зв'язку з проведенням аудиторської перевірки та зберігаються в нього. Робочі документи можуть бути у формі даних на папері, на плівці, на електронних або інших носіях.

*Допоміжна інформація (Supplementary information)* — інформація, що подається разом з фінансовими звітами але не вимагається застосовною концептуальною основою фінансової звітності, яка використовується для підготовки фінансових звітів; при цьому така інформація зазвичай подається у вигляді допоміжних таблиць або додаткових приміток.

*Достатність (Sufficiency)* — достатність — це мірило кількості аудиторських доказів. На потрібну кількість доказів впливає ризик суттєвого викривлення та якість таких аудиторських доказів.

*Думка аудитора (Opinion)* — висновок аудитора містить чітке письмове висловлення думки аудитора про фінансові звіти в цілому. Безумовно-позитивна думка висловлюється, якщо аудитор доходить висновку, що фінансові звіти справедливо та достовірно відображають (або подають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) інформацію відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності (див. також “Модифікований аудиторський висновок”).

*Екологічний ризик (Environmental risk)* — за певних обставин фактори, які стосуються оцінки властивого ризику під час розробки загального плану

аудиторської перевірки, можуть містити ризик суттєвого викривлення у фінансових звітах унаслідок питань, пов'язаних з охороною довкілля.

*Електронний обмін даними (ЕОД) (Electronic Data Interchange (EDI))* — електронна передача документів між організаціями у прийнятній для введення до комп'ютера формі.

*Елемент вибірки (Sampling unit)* — окремі елементи, що складають генеральну сукупність, наприклад, чеки, зареєстровані на депозиті; записи щодо кредиту у виписках з банківських рахунків; рахунки-фактури або залишки на рахунках дебіторів; грошові одиниці.

*Експерт (Expert)* — фізична особа або фірма, яка має спеціальну кваліфікацію, знання та досвід роботи в певній галузі, іншій, ніж бухгалтерський облік і аудит.

*Журнал реєстрації операцій (Transaction logs)* — звіти, призначені для створення “аудиторського сліду” для кожної онлайн-операції. Такі звіти містять документи про джерело операції (термінал, час та користувач), а також деталі операції.

*Завдання з надання впевненості (Assurance engagement)* — це завдання, коли практик висловлює висновок, призначений підвищити ступінь довіри майбутніх користувачів, які не є відповідальною стороною, щодо результатів оцінки або порівняння предмету завдання з відповідними критеріями. Результатом оцінки або порівняння предмету завдання є інформація, отримана внаслідок застосування критеріїв до предмету завдання (див. також Інформація з предмету завдання (Subject matter information)). Відповідно до Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості практику дозволяється виконувати 2 типи завдань з надання впевненості: завдання з надання обґрунтованої впевненості та завдання з надання обмеженої впевненості.

*Завдання з надання обґрунтованої впевненості (Reasonable assurance engagement)* — метою завдання з надання обґрунтованої впевненості є зменшення ризику завдання з надання впевненості до прийнятно низького рівня в обставинах завдання як основи для позитивної форми висновку практика.

*Завдання з надання обмеженої впевненості (Limited assurance engagement)* — метою завдання з надання обмеженої впевненості є зменшення ризику завдання з надання впевненості до рівня, який є прийнятним в обставинах завдання (але цей ризик є більшим, ніж у завданні з надання обґрунтованої впевненості) як основи до негативної форми висновку практика.

*Завдання з надання обґрунтованої впевненості (Reasonable assurance engagement)* — (див. завдання з надання впевненості).

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

*Завдання з огляду (Review engagement)* — мета завдання з огляду — на основі процедур, які не дають усіх свідчень, що їх вимагала б аудиторська перевірка, надати аудиторів можливість констатувати, чи привернув увагу аудитора будь-який факт, який дає йому підстави вважати, що фінансові звіти не складені в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності.

*Завдання з підготовки інформації (Compilation engagement)* — у завданні з підготовки інформації аудитор має використовувати бухгалтерський, а не аудиторський досвід для збирання, класифікації та узагальнення фінансової інформації.

*Завдання з погоджених процедур (Agreed-upon procedures engagement)* — у завданні з погоджених процедур аудитор зобов'язується виконати ті аудиторські процедури, які були погоджені аудитором, суб'єктом господарювання та будь-якими відповідними третіми сторонами, а також навести виявлені фактичні дані у висновку. Одержувачі цього висновку повинні сформулювати свої власні висновки на основі висновку аудитора. Передбачається, що висновок надаватиметься лише тим сторонам, з якими ці процедури погоджено, оскільки інші сторони, не обізнані з обґрунтуванням таких процедур, можуть неправильно розтлумачити їхні результати.

*Загальна стратегія аудиту (Overall audit strategy)* — встановлює обсяг, час та напрямок аудиту та допомагає в розробці більш детального плану аудиту.

*Загальні процедури контролю в ІТ (General IT-controls)* — політика та процедури, пов'язані із численними прикладними програмами та підтримкою ефективного функціонування процедур контролю за прикладними програмами. Загальні процедури контролю в ІТ, як правило, включають контроль за функціонуванням центру даних та мережі, придбанням програмного забезпечення (а також, його заміною та обслуговуванням), безпекою доступу, придбанням прикладних програм, їх розробкою та обслуговуванням.

*Залишки на початок періоду (Opening balances)* — це ті залишки на рахунках, які наявні на початок періоду. Залишки на початок періоду базуються на залишках на рахунках на кінець попереднього періоду і відображають результати операцій попередніх періодів та облікової політики, що застосовувалася у попередньому періоді.

*Запит (Inquiry)* — звернення за інформацією до обізнаних осіб усередині суб'єкта господарювання або поза його межами.

*Запропонований аудитор (Proposed auditor)* — (див. Аудитор).

*Зареєстрований на біржі суб'єкт господарювання (Listed entity)*<sup>3</sup> — суб'єкт господарювання, чії акції чи боргові цінні папери котуються або зареєстровані на офіційно визнаній фондовій біржі, чи операції з якими здійснюються за

<sup>3</sup> Як визначено в Кодексі етики професійних бухгалтерів МФБ.

нормативними актами офіційно визнаної фондової біржі або еквівалентного органу.

*Застосовна концептуальна основа фінансової звітності (Applicable financial reporting framework)* — концептуальна основа фінансової звітності, прийнята управлінським персоналом для підготовки фінансових звітів, яку аудитор визнав прийнятною з точки зору природи суб'єкта господарювання та цілей фінансових звітів, або яка вимагається законодавчими та нормативними актами.

*Заходи контролю (Control activities)* — політика та процедури, що забезпечують виконання розпоряджень управлінського персоналу. Заходи контролю є компонентом внутрішнього контролю.

*Заходи контролю за змінами програм (Programming controls)* — процедури, призначені для унеможливлення або виявлення некоректних змін до комп'ютерних програм, доступ до яких здійснюється через онлайніві термінали. Доступ можна обмежити такими заходами контролю, як використання окремих операційних бібліотек, бібліотек розробки програм та застосування спеціалізованого програмного забезпечення бібліотеки програм. Важливо належним чином документувати й контролювати онлайніві зміни до програм, а також управляти ними.

*Заходи контролю за прикладними програмами в інформаційній технології (Application controls in information technology)* — ручні або автоматичні процедури, які зазвичай використовують на рівні ділового процесу. Такі заходи контролю, що по своїй природі можуть бути попереджувальними чи виявляючими, розробляють для забезпечення цілісності облікових записів. Відповідно до цього, такі заходи контролю стосуються процедур, які використовуються для ініціювання, проведення, обробки та відображення операцій або інших фінансових даних.

*Звіт про дотримання законодавства з охорони довкілля (Environmental performance report)* — звіт про дотримання законодавства з охорони довкілля — це звіт, відокремлений від фінансових звітів, в якому суб'єкт господарювання надає третім сторонам якісну інформацію щодо зобов'язань стосовно екологічних аспектів діяльності, його політики та цілей у цій сфері, рівня ефективності контролю за впливом процесів діяльності на рівень екологічного ризику, а також надає кількісну інформацію про дотримання вимог законодавства з охорони довкілля.

*Зв'язана сторона (Related party)* — сторона вважається зв'язаною з суб'єктом господарювання, якщо:

- a) сторона прямо або непрямо через одного чи більше посередників:
  - i) контролює або перебуває під контролем, або ж перебуває під спільним контролем разом із суб'єктом господарювання (сюди входять холдингові компанії, дочірні підприємства або споріднені дочірні підприємства);
  - ii) має долю в суб'єкті господарювання, що надає їй значний вплив на суб'єкт господарювання; або

- iii) має спільний контроль над суб'єктом господарювання;
- б) сторона є асоційованою з суб'єктом господарювання (див. МСБО 28 “Облік інвестицій в асоційовані компанії”);
- в) сторона є спільним підприємством, одним з учасників якого є суб'єкт господарювання (див. МСБО 31 “Фінансова звітність про частки в спільних підприємствах”);
- г) сторона є членом ключового управлінського персоналу суб'єкту господарювання або холдингової компанії, до якої він належить;
- д) сторона є близьким членом родини будь-кого з осіб, перелічених в (а) або (г);
- е) сторона 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, перелічені в (г) або (д); або
- ж) сторона є фондом винагородження по закінченні трудової діяльності працівників суб'єкта господарювання або будь-якого суб'єкта господарювання, що є зв'язаною стороною з суб'єктом господарювання.

*Значний ризик (Significant risk)* — ризик, який потребує спеціального розгляду аудитором.

*Зовнішнє підтвердження (External confirmation)* — процес 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 твердження в фінансових звітах.

*Зовнішній аудит (External audit)* — аудит, що виконується зовнішнім аудитором.

*Інформаційні системи, що стосуються фінансової звітності (Information system relevant to financial reporting)* — компонент внутрішнього контролю, який включає систему фінансової звітності та складається з процедур та бухгалтерських записів, визначених для ініціювання, обліку, обробки та відображення у звітності операцій (а також подій та умов) суб'єкта господарювання, а також процедур для ведення обліку відповідних активів, зобов'язань та капіталу.

*Інформація з предмету завдання (Subject matter information)* — підсумок оцінки або вимірів предмету завдання. Саме з інформації з предмету завдання практик збирає докази, що стануть достатньою базою для висловлювання висновку у завданні з надання впевненості.

*Інформація з питань аудиту, яка має значення для управління (Audit matters of governance interest)* — інформація, яку виявлено в процесі 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. Інформація з питань аудиту, яка має значення для управління, включає лише ту інформацію, яка привернула увагу аудитора в результаті проведення аудиторської перевірки.

*Інформація за сегментами (Segment information)* — інформація у фінансових звітах, яка стосується відокремлених компонентів або галузевих чи географічних аспектів суб'єкта господарювання.

*Інша інформація (Other information)* — фінансова або нефінансова інформація (окрім фінансових звітів або висновку аудитора щодо них) у річному звіті, яка вміщується туди традиційно або за вимогами законодавства.

*Компонент (Component)* — це підрозділ, філія, дочірнє підприємство, спільне підприємство, асоційована компанія або інший суб'єкт господарювання, фінансову інформацію якого включено до фінансових звітів, перевірених головним аудитором.

*Компонент повного пакету фінансових звітів (Component of a complete set of financial statements)* — застосовна концептуальна основа фінансової звітності, прийнята для підготовки фінансових звітів, визначає, що є повним пакетом фінансових звітів. Компонентами повного пакету фінансових звітів можуть бути: окремий фінансовий звіт, конкретні рахунки, елементи рахунків або статей фінансових звітів.

*Комп'ютеризовані методи аудиту (Computer-assisted audit techniques (CAATs))* — прикладні програми аудиторських процедур з використанням комп'ютера як засобу аудиту, відомі також під назвою “комп'ютеризовані методи аудиту” (КМА).

*Контроль доступу (Access controls)* — процедури, розроблені для обмеження доступу до онлайн-терміналів, програм та даних. Контроль доступу складається з “аутифікації користувача” (“user authentication”) та “авторизації користувача” (“user authorization”). “Аутифікація користувача” – це ідентифікація користувача через існуючі лише для нього паролі, картки доступу або біометричні дані. “Авторизація користувача” – це правила доступу, що визначають, до яких комп'ютерних ресурсів має доступ кожний користувач. Такі процедури розробляються задля запобігання та виявлення:

- а) неавторизованого доступу до онлайн-терміналів, програм та даних;
- б) вводу несанкціонованих операцій;
- в) недозволених змін у файлах даних;
- г) використання комп'ютерних програм персоналом, якому це не дозволено; та
- д) використання недозволених комп'ютерних програм.

*Контроль якості (Quality controls)* — політика та процедури, застосовані фірмою та призначені для надання їй обґрунтованої впевненості, що сама фірма та її персонал діють у відповідності до професійних стандартів та регуляторних та законодавчих вимог, а звіти, що надаються фірмою або партнерами з завдання, відповідають обставинам.



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

*Критерії (Criteria)* — це контролі показники, що використовуються для оцінки або вимірювання предмету, включно з показниками, там де це прийнятно, подання та розкриття інформації. Критерії можуть бути формальними та менш формальними. Навіть для одного й того ж предмету можуть існувати різні критерії. Відповідні критерії потрібні для прийнятно несуперечливої оцінки або вимірювання предмету в контексті професійного судження.

Відповідні критерії — Відповідні критерії мають такі характеристики:

- а) **Значимість:** значимі критерії дають змогу зробити висновки, що допоможуть користувачам у прийнятті рішень;
- б) **Повнота:** критерії будуть достатньо повними, коли не пропущені відповідні фактори, які можуть вплинути на висновки в контексті обставин завдання. Повні критерії включають, там, де це потрібно, показники презентації та розкриття;
- в) **Надійність:** надійні критерії дозволяють давати прийнятно несуперечливу оцінку або вимірювання предмету включно з, якщо це необхідно, презентацією та розкриттям, якщо вони використовуються в подібних обставинах практиками з подібною кваліфікацією;
- г) **Нейтральність:** нейтральні критерії дають можливість прийти до неупереджених висновків;
- д) **Зрозумілість:** зрозумілі критерії дають можливість прийти до висновків, які будуть чіткими та повними та не будуть піддаватися різним тлумаченням.

*Лист-зобов'язання (Engagement letter)* — лист-зобов'язання документує і підтверджує згоду аудитора з призначенням, метою та обсягом аудиту, ступінь відповідальності аудитора перед клієнтом і форму будь-яких звітів та висновків.

*Локальна мережа (ЛМ) (Local Area Network (LAN))* — мережа телекомунікацій, яка обслуговує користувачів обмеженої географічної зони. ЛМ були розроблені для полегшення обміну та спільного користування ресурсами в організації. Вони включають дані, програмне забезпечення, збереження, принтери та телекомунікаційне обладнання. Такі мережі уможливають децентралізовану обробку даних. Основними компонентами ЛМ є засоби передачі та програмне забезпечення, термінали користувачів та спільні периферійні пристрої.

*Майбутні користувачі (Intended users)* — особа, особи або клас осіб, для яких практик готує висновок з завдання з надання впевненості. Відповідальна сторона може бути одним, але не єдиним з майбутніх користувачів.

*Мале підприємство (Small entity)* — це будь-яке підприємство:

- а) право володіння та управління яким зосереджено в невеликій кількості фізичних осіб (часто в руках однієї особи);

б) якому властиві одна або кілька з таких характеристик:

- незначна кількість джерел доходу;
- спрощена система ведення бухгалтерського обліку;
- обмежена кількість заходів внутрішнього контролю та, поряд із цим, можливість нехтувати ними.

Малим підприємствам, як правило, властива характеристика, наведена в пункті а), та одна або кілька характеристик пункту б).

*Мережева фірма (Network firm)*<sup>4</sup> — суб'єкт господарювання, який знаходиться під загальним контролем, у власності чи під управлінням фірми або суб'єкта господарювання, якого розсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, обґрунтовано вважатиме частиною фірми в межах країни чи інших країн.

*Модифікований аудиторський висновок (Modified auditor's report)* — аудиторський висновок вважається модифікованим, якщо до нього додається пояснювальний параграф (додаються пояснювальні параграфи) або якщо думка аудитора не є безумовно-позитивною:

*Питання, що не впливають на думку аудитора*

— *пояснювальний параграф (emphasis of matter paragraph)* — за деяких обставин аудиторський висновок можна модифікувати шляхом додавання в нього пояснювального параграфа, який висвітлює питання, що впливає на фінансові звіти випадках та включене в примітку до фінансових звітів, яка ширше розглядає це питання. Додавання такого пояснювального параграфа не впливає на думку аудитора. Аудитор може модифікувати свій висновок додаванням пояснювального параграфа для висвітлення питань, які не впливають на фінансові звіти.

*Питання, що впливають на думку аудитора*

— *умовно-позитивна думка (Qualified opinion)* — умовно-позитивна думка висловлюється тоді, коли аудитор дійде висновку про неможливість висловлення безумовно-позитивної думки, але вплив будь-якої незгоди з управлінським персоналом чи обмеження обсягу не настільки суттєві та всеохопні, щоб висловити негативну думку або відмовитися від висловлення думки.

— *відмова від висловлення думки (disclaimer of opinion)* — відмова від висловлення думки висловлюється тоді, коли можливий вплив обмеження обсягу настільки суттєвий та всеохопний, що аудитор не може отримати достатні та відповідні аудиторські докази і, відповідно, висловити думку щодо фінансових звітів.

<sup>4</sup> Як визначено в Кодексі етики професійних бухгалтерів МФБ.

— *негативна думка (adverse opinion)* — негативна думка висловлюється тоді, коли вплив на фінансові звіти незгоди з управлінським персоналом настільки суттєвий та всеохопний, що (на думку аудитора) модифікація висновку не є адекватною для розкриття оманливого або неповного характеру фінансових звітів.

*Моніторинг (стосовно контролю якості) (Monitoring (in relation to quality control))* — процес, що включає в себе розгляд та оцінку системи контролю якості фірми включно з періодичною перевіркою деяких завершених завдань, який повинен надати фірмі обґрунтовану впевненість, що її система контролю якості працює ефективно.

*Моніторинг заходів контролю (Monitoring of controls)* — процес оцінки ефективності роботи внутрішнього контролю за певний відрізок часу. Він передбачає своєчасну оцінку структури та заходів контролю, а також виконання необхідних коригуючих дій у відповідь на зміни в умовах. Моніторинг заходів контролю є складовою внутрішнього контролю.

*Найвищий управлінський персонал (Those charged with governance)* — (див. Управління).

*Наступний аудитор (Successor auditor)* — (див. Аудитор).

*Національна практика (аудиту) (National practices (auditing))* — сукупність рекомендацій з аудиту, які не мають статусу стандартів, визначені регулювальним органом на національному рівні і, як правило, застосовуються аудиторами при проведенні аудиту, огляду, завдання з надання впевненості або наданні супутніх послуг.

*Національні стандарти (аудиту) (National standards (auditing))*. Сукупність стандартів І аудиту, визначених законом чи нормативними актами або регулювальним органом на національному рівні, застосування яких є обов'язковим і яких слід дотримуватися при проведенні аудиту, огляду, завдання з надання впевненості або наданні супутніх послуг.

*Невизначеність (Uncertainty)* — це непевність щодо наслідків ситуації, яка залежить від майбутніх дій або подій, які суб'єкт господарювання безпосередньо не контролює, але які можуть вплинути на фінансові звіти.

*Невідповідність (Noncompliance)* — Термін “невідповідність” означає бездіяльність або такі дії (навмисні й ненавмисні) з боку суб'єкта господарювання, що його перевіряють, які суперечать чинному законодавству або нормативним актам.

*Негативна думка (Adverse opinion)* — (див. “Модифікований висновок аудитора”)

*Незаконне привласнення активів (Misappropriation of assets)* — включає крадіжку активів суб'єкта господарювання, що часто здійснюється найманими працівниками суб'єкта господарювання у відносно невеликих та несуттєвих розмірах. Тим не менш, в незаконному привласненні активів може брати участь і

управлінський персонал, для якого зазвичай легше замаскувати або сховати незаконне привласнення активів так, що це буде важко знайти.

*Незалежність (Independence<sup>5</sup>)* — включає:

а) незалежність думки – це така спрямованість думок, яка дає можливість надати висновок без будь-якого впливу, що може ставити під загрозу професійне судження, та дозволяє діяти чесно з об'єктивністю та професійним скептицизмом; та

б) незалежність поведінки – уникнення фактів та обставин настільки чутливих, що розсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, в тому числі вжиті застережні заходи, обгрунтовано дійшла би висновку, що чесність, об'єктивність чи професійний скептицизм фірми, члена групи з надання впевненості знаходяться під загрозою.

*Неправдива фінансова звітність (Fraudulent financial reporting)* — базується на навмисних викривленнях, включаючи пропуск сум або розкриття у фінансових звітах, з метою введення в оману користувачів ними.

*Нестатистична вибірка (Non-statistical sampling)* — (див. Аудиторська вибірка).

*Обгрунтована впевненість (в контексті контролю якості) (Reasonable assurance) (in the context of quality control)* — високий, але не абсолютний рівень впевненості.

*Обгрунтована впевненість (в контексті завдання з аудиту) (Reasonable assurance) (in the context of an audit engagement)* — високий, але не абсолютний рівень впевненості, позитивно висловлений у висновку аудитора, що інформація, яка пройшла аудиторську перевірку, не містить суттєвих викривлень.

*Облікова оцінка (Accounting estimate)* — приблизне визначення суми статті за відсутності точних засобів виміру.

*Облікові записи (Accounting records)* — як правило, включають початкові записи та допоміжні відомості (наприклад, чеки та записи щодо електронних платежів; рахунки-фактури; контракти; загальні та допоміжні реєстри; записи в журналах та інші коригування фінансових звітів, які не відображено в офіційних проводках, а також такі записи, як робочі листі та розгорнуті відомості щодо розподілу витрат, розрахунків, узгодження рахунків та розкриття інформації).

*Обмеження обсягу (Limitation on scope)* — обмеження обсягу роботи аудитора іноді можуть установлюватися суб'єктом господарювання (наприклад, умови завдання визначають, що аудитор не виконуватиме необхідну, на його думку, процедуру). Обмеження обсягу можуть бути зумовлені обставинами (наприклад, коли час призначення аудитора не дає йому змоги спостерігати за

<sup>5</sup> Як визначено в Кодексі етики професійних бухгалтерів МФБ.

підрахунками наявних запасів). Обмеження може виникнути, коли, на думку аудитора, облікові записи суб'єкта господарювання є неадекватними або коли аудитор не може проводити аудиторські процедури, які він вважає необхідними.

*Обсяг аудиторської перевірки (Scope of an audit)* — аудиторські процедури, що їх за даних обставин вважають необхідними для досягнення мети аудиторської перевірки.

*Обсяг огляду (Scope of a review)* — процедури, необхідні за конкретних обставин для досягнення цілей огляду.

*Огляд (стосовно контролю якості) (Review (in relation to quality control))* — оцінка якості виконаної роботи та висновків, що їх досягли інші аудиторі.

*Операції зв'язаних сторін (Related party transaction)* — обмін ресурсами, послугами або зобов'язаннями між зв'язаними сторонами, незалежно від того, чи призначається ціна.

*Особа, що перевіряє контроль якості виконання завдання (Engagement quality control reviewer)* — партнер або інша особа на фірмі, зовнішня особа, що має відповідну кваліфікацію, або група, створена з таких осіб, які мають достатній відповідний досвід та повноваження для об'єктивної оцінки до надання звіту важливих суджень, що були зроблені групою з завдання, та висновків, яких вона досягла при формулюванні звіту.

*Оцінювати (Assess)* — аналізувати ідентифіковані ризики для розуміння їх важливості. Цей термін традиційно використовується стосовно ризиків (див. також “Оцінювати” (Evaluate)).

*Оцінювати (Evaluate)* — ідентифікувати та аналізувати відповідні питання (включно з виконанням в разі необхідності подальших процедур для досягнення конкретного висновку щодо питання. “Оцінка” (Evaluation) традиційно використовується тільки стосовно конкретних питань (включно з доказами, результатами процедур та ефективністю дій управлінського персоналу у відповідь на ризики (див. також “оцінювати” (Assess)).

*Партнер (Partner)* — будь-яка особа, що має повноваження приймати на фірму зобов'язанням щодо виконання завдання з надання професійних послуг.

*Партнер із завдання (Engagement partner)* — партнер або інша особа на фірмі, що відповідає за завдання, його виконання та звіт, що надається від імені фірми, та яка в разі потреби має відповідні повноваження від професійної, законодавчої або регуляторної організації.

*Перевірка (як аудиторська процедура) (Inspection (as an audit procedure))* — перевірка записів або документів (як зовнішніх, так і внутрішніх) чи матеріальних активів.

*Перевірка (відносно завершених завдань) (Inspection (in relation to completed engagements))* — процедури, розроблені для одержання доказів дотримання групами з завдань політики та процедур контролю якості фірми.

*Перевірка контролю якості виконання завдання (Engagement quality control review)* — процес, розроблений для отримання об'єктивної оцінки до надання звіту, стосовно важливих суджень, що були зроблені групою з завдання, та висновків, яких вона досягла при формулюванні висновку.

*Перерахування (Recalculation)* — перевірка арифметичної точності документів чи записів.

*Персонал (Personnel)* — партнери та фахівці.

*Перспективна оцінка (Projection)* — це прогнозна фінансова інформація, складена на основі:

- а) гіпотетичних припущень про майбутні події та дії управлінського персоналу, котрі, як очікується, не обов'язково відбудуться; наприклад, коли деякі суб'єкти господарювання розпочинають свою діяльність або розглядають можливість істотних змін характеру своєї діяльності; або
- б) поєднання найкращої можливої попередньої оцінки та гіпотетичних припущень.

*Перше завдання з аудиту (Initial audit engagement)* — завдання з аудиту, в якому фінансові звіти вперше проходять аудиторську перевірку, або фінансові звіти за попередній період перевірялись іншим аудитором.

*Питання, пов'язані з охороною довкілля (Environmental matters)* — питання, пов'язані з охороною довкілля, визначаються як:

- а) заходи, які мають на меті запобігти шкоді, завданій довкіллю, або зменшити чи виправити її, а також заходи, пов'язані зі збереженням відновлюваних і невідновлюваних природних ресурсів (таких заходів може вимагати законодавство і нормативні акти з охорони довкілля або контракт; їх можуть здійснювати добровільно);
- б) наслідки порушення законодавства та нормативних актів з охорони довкілля;
- в) наслідки екологічної шкоди, завданої іншим сторонам або природним ресурсам;
- г) наслідки відповідальності, пов'язаної з правонаступництвом та установлені законом (наприклад, відповідальності за шкоду, завдану попередніми власниками).

*Підтвердження (Confirmation)* — особливий тип запиту, який є процесом отримання інформації щодо пояснень управлінського персоналу чи існуючих умов безпосередньо від третьої сторони.

*ПК, або персональні комп'ютери (які також називають мікрокомп'ютерами) (PCs or personal computers (also referred to as microcomputers))* — економічні, проте потужні автономні універсальні комп'ютери, до складу яких, як правило, входять монітор (пристрій візуального відображення (дисплей)), блок, що

містить електронні схеми комп'ютера, та клавіатура й мишка. Такі компоненти можуть поєднуватися і в портативних комп'ютерах (дорожніх комп'ютерах). Програми й дані можуть зберігатися внутрішньо (на жорсткому диску) або на знімному носії інформації, наприклад, компактному диску чи дискеті. ПК можна приєднувати до онлайн-ових мереж, принтерів та інших пристроїв, таких як сканери та модеми.

*План аудиту (Audit plan)* — перекладає стратегію аудиту в більш деталізований план, що включає природу, час та обсяг аудиторських процедур, які будуть виконуватись членами групи з виконання завдання з метою отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня.

*Планування (Planning)* — планування включає розробку загальної стратегії та детального плану аудиту для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня.

*Повторне виконання (Reperformance)* — незалежне виконання аудитором процедур чи заходів контролю, які початково виконувались як частина системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, або вручну, або з застосуванням КМА.

*Подальші події (Subsequent events)* — Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 10 “Події після дати балансу” розглядає відображення в фінансових звітах подій (сприятливих і несприятливих), що сталися між датою фінансових звітів (яка йменується в МСБО “датою балансу”) та датою дозволу на публікацію фінансових звітів, та визначає два типи подій:

- а) ті, що надають докази щодо умов, які існували на дату фінансових звітів; та
- б) ті, що вказують на умови, які виникли після дати фінансових звітів.

*Події після дати балансу (Post balance sheet events)*: див. Подальші події (Subsequent events).

*Помилка (Error)* — ненавмисне викривлення в фінансовій звітності, включаючи пропуск суми або розкриття.

*Порівняльні дані (Comparatives)* — порівняльними даними у фінансових звітах можуть бути суми (які характеризують фінансовий стан, результати діяльності, грошові потоки), а також відповідне розкриття інформації про суб'єкта господарювання за кілька періодів (залежно від концептуальної основи). Основою та методами подання інформації можуть бути:

- а) відповідні числові дані, де сума та розкриття іншої інформації за попередній період є частиною фінансової звітності за поточний період; такі дані призначені для порівняння з сумами та розкриттям іншої інформації за поточний період (вони мають назву “числові дані поточного періоду”). Ці відповідні показники не подаються як повні, самостійні фінансові звіти, але вони є невід’ємною частиною фінансових

звітів за поточний період і призначені для користування як даними поточного періоду;

б) порівняльні фінансові звіти, що містять суми, які включають числові дані та іншу інформацію за попередній період для порівняння з фінансовими звітами поточного періоду, але які не є частиною фінансових звітів поточного періоду.

*Порівняльні фінансові звіти (Comparative financial statements)* — (див. Порівняльні дані (Comparatives)).

*Пояснення управлінського персоналу (Management representations)* — пояснення, надані аудитором під час проведення аудиторської перевірки, добровільно або у відповідь на конкретні запити.

*Пояснювальний параграф (пояснювальні параграфи) (Emphasis of matter paragraph(s))* — див. Модифікований аудиторський висновок.

*Практик (Practitioner)* — професійний практикуючий бухгалтер.

*Припущення про безперервність діяльності підприємства (Going concern assumption)* — згідно з припущенням про безперервність діяльності, підприємство, як правило, розглядається як таке, що продовжуватиме свою діяльність у близькому майбутньому, не маючи ні наміру, ні потреби ліквідуватися, припиняти діяльність або шукати захисту від кредиторів згідно з законами або нормативними актами. Відповідно, активи й зобов'язання обліковуються на тій підставі, що підприємство буде здатним продати свої активи й погасити свої зобов'язання за умови звичайної діяльності.

*Присутність (Attendance)* — Присутність означає перебування на місці впродовж усього або частини процесу, виконуваного іншими особами; наприклад, присутність при інвентаризації наявних запасів дає аудитором змогу перевірити запаси, спостерігати за дотриманням управлінським персоналом процедур підрахунку кількості та відображення результатів цих підрахунків, а також самостійно здійснювати контрольну перевірку кількості підрахованих запасів.

*Прогноз (Forecast)* — це фінансова інформація, підготовлена на основі припущень щодо майбутніх подій, котрі, як очікує управлінський персонал, відбудуться, і дій, які управлінський персонал має намір здійснити на дату підготовки інформації (припущення про найкращу оцінку).

*Прогнозна фінансова інформація (Prospective financial information)* — це фінансова інформація, що базується на припущеннях про події, які можуть відбутися в майбутньому, та про можливі дії суб'єкта господарювання. Прогнозна фінансова інформація може мати форму прогнозу, перспективної оцінки або їх поєднання. (Див. Прогноз та Перспективна оцінка).

*Програма аудиту (Audit program)* — (див. План аудиту)

*Проміжна фінансова інформація або звіти (Interim financial information or statements)* — фінансова інформація (яка може бути подана в меншому обсязі,



ніж повні фінансові звіти. Див. Фінансові звіти), складена на проміжні дати фінансового періоду (як правило, піврічна або квартальна).

*Професійний бухгалтер (Professional accountant)*<sup>6</sup> – особа, яка є суб'єктом професійної бухгалтерської практики (зокрема, професійний бухгалтер-практик, партнерство або корпорація), та зайнята у промисловості, торгівлі, державному секторі чи освіті і є членом організації – члена Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ).

*Професійний бухгалтер-практик (Professional accountant in public practice)*<sup>7</sup> — кожен партнер чи особа, що займає посаду, тотожну посаді партнеру, а також кожен працівник, який надає послуги клієнтові, незалежно від класифікації їхніх обов'язків (наприклад, аудиторська перевірка, оподаткування чи консалтинг), та професійні бухгалтери-практики, які відповідають за управління. Цей термін також використовують стосовно фірми професійних бухгалтерів-практиків.

*Професійний скептицизм (Professional skepticism)* — допитливість та критична оцінка аудиторських доказів.

*Професійні стандарти (Professional standards)* — стандарти з завдань РМСАНВ, як визначено в “Передмові до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та супутніх послуг” РМСАНВ, відповідні вимоги етики, що входять до складу Части А та В Кодексу МФБ, та відповідні національні вимоги етики.

*Процедури огляду (Review procedures)* — процедури, виконання яких вважається необхідним для досягнення мети завдання з огляду, насамперед, запиту до управлінського персоналу суб'єкта господарювання та аналітичні процедури, що застосовуються до фінансових даних.

*Процедури оцінки ризиків (Risk assessment procedures)* — аудиторські процедури, що виконуються для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища (включено з його внутрішнім контролем) з метою оцінки ризиків суттєвого викривлення як на рівні фінансових звітів, так і на рівні тверджень.

*Процедури по суті (Substantive procedures)* — аудиторські процедури, що виконуються для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень; вони включають:

- а) перевірку докладної інформації про класи операцій, залишки на рахунках та розкриття інформації; та
- б) аналітичні процедури по суті.

*Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання (Entity's risk assessment process)* — компонент внутрішнього контролю, який є процесом ідентифікації ділових ризиків суб'єкта господарювання стосовно цілей фінансової звітності, рішень щодо дій у відповідь на ці ризики та результатів цих дій.

<sup>6</sup> Як визначено в Кодексі етики професійних бухгалтерів МФБ.

<sup>7</sup> Як визначено в Кодексі етики професійних бухгалтерів МФБ.

*Ризик завдання з надання впевненості (Assurance engagement risk)* — ризик того, що аудитор висловить невірний висновок у випадку, коли інформація з предмету завдання є суттєво викривленою.

*Ризик невиявлення (Detection risk)* — див. Аудиторський ризик (Audit risk).

*Ризик суттєвого викривлення (Risk of material misstatement)* — (див. Аудиторський ризик)

*Рівні довіри (Confidence levels)* — (див. Аудиторська вибірка (Audit sampling)).

*Річний звіт (Annual report)* — як правило, суб'єкт господарювання щорічно видає документ, який містить його фінансові звіти з аудиторським висновком щодо них.

*Розглядати (Investigate)* — вивчати питання, виявлені іншими процедурами, для їх вирішення.

*Середовище ІТ (IT environment)* — політика та процедури, що їх упроваджує суб'єкт господарювання, а також інфраструктура (апаратне забезпечення, операційні системи тощо) та прикладне програмне забезпечення, яке він застосовує для підтримки ділових операцій та успішної реалізації ділової стратегії.

*Середовище комп'ютерних інформаційних систем (Computer information systems (CIS) environment)* — середовище комп'ютерних інформаційних систем (КІС), наявне за умов застосування комп'ютера будь-якого типу або розміру в процесі обробки суб'єктом господарювання фінансової інформації, значущої для аудиторської перевірки, незалежно від того, використовується цей комп'ютер суб'єктом господарювання чи третьою стороною.

*Середовище контролю (Control environment)* — охоплює функції найвищого управлінського та управлінського персоналу, а також ставлення, усвідомлення та дії найвищого управлінського та управлінського персоналу, які стосуються внутрішнього контролю суб'єкту господарювання та його важливості для суб'єкту господарювання. Середовище контролю є одним з компонентів внутрішнього контролю.

*Спостереження (Observation)* — спостереження — це нагляд за процесом або процедурою, що їх виконують інші особи (наприклад, спостереження аудитора за здійсненням інвентаризації персоналом суб'єкта господарювання або за виконанням процедур внутрішнього контролю).

*Справедлива вартість (Fair value)* — це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операціях між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

*Статистична вибірка (Statistical sampling)* — будь-який підхід до вибірки, який має такі характерні риси:

- а) випадковий вибір елементів вибірки; та
- б) використання теорії ймовірності для оцінювання результатів вибірки, у тому числі вимірювання ризику, пов'язаного з вибіркою.

*Сумарна похибка (Total error)* — ступінь відхилення чи сумарне викривлення.

*Супутні послуги (Related services)* — погоджені процедури або складання фінансової та іншої інформації.

*Суттєва суперечність (Material inconsistency)* — суттєва суперечність є, коли певна інформація суперечить тій інформації, що міститься у перевірених фінансових звітах. Суттєва суперечність може породжувати сумнів щодо аудиторських висновків, зроблених аудитором згідно з аудиторськими доказами, одержаними раніше, а також, можливо, щодо підстави для формування думки аудитора про фінансові звіти.

*Суттєве викривлення факту (Material misstatement of fact)* — суттєве викривлення факту є тоді, коли інша інформація, не пов'язана з питаннями у перевірених фінансових звітах, неправильно викладається чи подається.

*Суттєві недоліки (Material weaknesses)* — недоліки у внутрішньому контролі, які мають суттєвий вплив на фінансові звіти.

*Суттєвість (Materiality)* — інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від величини суми статті або значущості помилки, які розглядаються за конкретних обставин пропуску або неправильного відображення. Суттєвість створює поріг або межу відсічення, але вона не є первинною якісною характеристикою, яка обов'язково властива корисній інформації.

*Теперішній аудитор (Existing auditor)* — (див. “Аудитор”)

*Тест (Test)* — застосування процедур до деяких або всіх даних генеральної сукупності.

*Тести контролю (Tests of control)* — тести, які виконуються для одержання аудиторських доказів щодо операційної ефективності заходів контролю стосовно попередження або виявлення та виправлення суттєвих викривлень на рівні тверджень.

*Узагальнені фінансові звіти (Summarized financial statements)* — фінансові звіти, що узагальнюють річні фінансові звіти суб'єкта господарювання, які пройшли аудиторську перевірку, для надання інформації групам користувачів, зацікавленим лише у фінансових показниках та фінансовому становищі суб'єкта господарювання.

*Управління (Governance)* — термін “управління” описує роль осіб, яким довірено нагляд, контроль і управління суб'єктом господарювання. Найвищий управлінський персонал, як правило, відповідає за забезпечення досягнення суб'єктом господарювання його цілей, складання фінансової звітності та звітності для зацікавлених сторін. Управлінський персонал входить до складу найвищого управлінського персоналу лише тоді, коли він виконує такі функції.

*Управлінський персонал (Management)* — до управлінського персоналу належать керівні працівники та інші особи, які виконують управлінські функції. Директори і члени ревізійної комісії входять до складу управлінського персоналу лише тоді, коли вони виконують такі функції.

*Фахівці (Staff)* — професіонали (крім партнерів) включно з будь-якими експертами, найманими фірмою.

*Фінансові звіти (Financial statements)* — структуровано представлена фінансова інформація, до складу якої зазвичай входять і примітки, зроблені на основі облікових записів, що надають додаткові пояснення щодо економічних ресурсів або зобов'язань суб'єкта господарювання на певну дату або щодо змін в них на протязі певного періоду у відповідності до концептуальної основи фінансової звітності. Цей термін може також стосуватись не лише повного пакету фінансових звітів, а й окремого фінансового звіту, наприклад, балансу, звіту про доходи та видатки, відповідних пояснювальних приміток.

*Фінансові звіти загального призначення (General purpose financial statements)* — фінансовими звітами загального призначення є фінансові звіти, підготовлені у відповідності до концептуальної основи фінансової звітності, метою якої є задоволення потреб в загальній інформації широкого діапазону користувачів.

*Фірма (Firm)* — одноосібний професійний бухгалтер-практик, партнерство, корпорація або інша організація професійних бухгалтерів.

*Числові дані поточного періоду (Current period figures)* — суми та розкриття іншої інформації за поточний період.

*Шахрайство (Fraud)* — навмисні дії одної особи або декількох осіб серед управлінського та найвищого управлінського персоналу, найманих працівників або третьої сторони, при якій застосовується омана для отримання нечесної або незаконної переваги. Для аудитора важливі два типи навмисних викривлень: викривлення, що є результатом неправдивої фінансової звітності, та викривлення, що є результатом незаконного привласнення активів (див. також “Неправдива фінансова звітність” та “Незаконне привласнення активів”).

*Шахрайство працівників (Employee fraud)* — шахрайство, до якого причетні лише наймані працівники суб'єкту господарювання, називають “шахрайством працівників”.

*Шахрайство управлінського персоналу (Management fraud)* — шахрайство, до якого були причетні одна особа чи більше осіб з управлінського або найвищого управлінського персоналу.

*Шифрування (криптографія) (Encryption (cryptography))* — процес трансформування програм та інформації у форму, яку неможливо зрозуміти без доступу до визначених алгоритмів декодування (криптографічних ключів). Так, наприклад, конфіденційні особисті дані в системі нарахування заробітної платні можуть кодуватись проти несанкціонованого розкриття або внесення змін. Шифрування може виявитись ефективним заходом контролю при захисті конфіденційних або важливих програм та інформації від несанкціонованого доступу або внесення змін. Слід зазначити, що ефективність безпеки залежить від наявності відповідних заходів контролю доступу до криптографічних ключів.

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ 1

## КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТ ТА ОГЛЯД ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ, ТА НАДАЮТЬ СУПУТНІ ПОСЛУГИ

(набуває чинності з 15 червня 2005 р. Додаток містить відповідні зміни,  
що наберуть чинності пізніше)\*

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
Вступ . . . . .	1—5
Визначення . . . . .	6
Елементи системі контролю якості . . . . .	7—8
Відповідальність керівництва за якість на фірмі . . . . .	9—13
Етичні вимоги . . . . .	14—27
Прийняття завдання, продовження співпраці з клієнтом та виконання конкретних завдань . . . . .	28—35
Людські ресурси . . . . .	36—45
Виконання завдання . . . . .	46—73
Моніторинг . . . . .	74—93
Документація . . . . .	94—97
Дата набуття чинності . . . . .	98

Міжнародний Стандарт Контролю Якості (МСКЯ) 1 “Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інші завдання з надання впевненості, та надають супутні послуги” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСКЯ.

\* МСА 230 (переглянутий) “Документація з аудиторської перевірки” викликав відповідні зміни в МСКЯ 1. Системи контролю якості відповідно до зміненого МСКЯ 1 повинні бути впровадженими до 15 червня 2006 р. Відповідні зміни наведено в Додатку до цього МСКЯ.

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТ ТА ОГЛЯД  
ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ  
З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ, ТА НАДАЮТЬ СУПУТНІ ПОСЛУГИ

## Вступ

1. Метою даного Міжнародного стандарту контролю якості (МСКЯ) є встановлення стандартів та надання рекомендацій щодо відповідальності фірми стосовно її системи контролю якості для аудиту та огляду історичної фінансової інформації, а також інших завдань з надання впевненості та надання супутніх послуг. Цей МСКЯ слід розуміти в контексті Части А та В Кодексу етики професійних бухгалтерів МФБ (Кодексу МФБ).
2. Додаткові стандарти та положення щодо відповідальності персоналу фірми щодо процедур контролю якості при виконанні окремих типів завдань викладено в інших документах Ради з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ). Так, наприклад, Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 220 “Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації” встановлює стандарти та надає рекомендації щодо процедур контролю якості під час аудиту історичної фінансової інформації.
3. **Фірма повинна встановити систему контролю якості, яка б надала їй обґрунтовану впевненість, що сама фірма та її персонал діють у відповідності до професійних стандартів та регуляторних та законодавчих вимог, а звіти, що надаються фірмою або партнерами по завданню, відповідають обставинам.**
4. Система контролю якості складається з політики, розробленої для досягнення цілей, зазначених в параграфі 3, та процедур, необхідних для впровадження та моніторингу відповідності цим заходам.
5. Даний Міжнародний стандарт контролю якості стосується всіх фірм. Природа політики та процедур, які розробляються кожною фірмою, залежить від таких факторів, як розмір та операційні характеристики фірми, та чи входить вона до групи аудиторських компаній.

## Визначення

6. В даному Міжнародному стандарті контролю якості (МСКЯ) наведені терміни мають такі визначення:
  - а) “Партнер із завдання” — партнер або інша особа на фірмі, що відповідає за завдання, його виконання та звіт, що надається від імені фірми, та яка в разі потреби має відповідні повноваження від професійної, законодавчої або регуляторної організації.
  - б) “Перевірка контролю якості виконання завдання” — процес, розроблений для отримання об’єктивної оцінки до надання звіту, щодо важливих суджень, які були зроблені групою з завдання, та висновків, яких вона досягла при формулюванні звіту.

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТ ТА ОГЛЯД  
ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ  
З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ, ТА НАДАЮТЬ СУПУТНІ ПОСЛУГИ

- в) “Особа, що перевіряє контроль якості виконання завдання” — партнер або інша особа на фірмі, зовнішня особа, що має відповідну кваліфікацію, або група, створена з таких осіб, які мають достатній відповідний досвід та повноваження для об’єктивної оцінки до надання звіту важливих суджень, що були зроблені групою з завдання, та висновків, яких вона досягла при формулюванні звіту.
- г) “Група із завдання” — весь персонал, що виконує завдання, включно з експертами, найнятими фірмою у зв’язку з цим завданням.
- д) “Фірма” — одноосібний професійний бухгалтер-практик, партнерство, корпорація або інша організація професійних бухгалтерів.
- е) “Перевірка” — щодо завершених завдань, процедури, розроблені для отримання доказів дотримання групами із завдання політики та процедур контролю якості фірми.
- є) “Зареєстрований на біржі суб’єкт господарювання”\* — суб’єкт господарювання, чії акції чи боргові цінні папери котируються або зареєстровані на визнаній фондовій біржі, чи операції з якими здійснюються за нормативними актами визнаної фондової біржі або іншого еквівалентного органу.
- ж) “Моніторинг” — процес, що включає в себе розгляд та оцінку системи контролю якості фірми включно з періодичною перевіркою деяких завершених завдань, який повинен надати фірмі обґрунтовану впевненість, що її система контролю якості працює ефективно.
- з) “Мережева фірма”\* — суб’єкт господарювання, який знаходиться під загальним контролем, у власності чи під управлінням фірми або суб’єкта господарювання, якого розсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, обґрунтовано вважатиме частиною фірми в межах країни чи інших країн.
- и) “Партнер” — будь-яка особа, що має повноваження зв’язувати фірму зобов’язанням щодо виконання завдання з надання професійних послуг.
- і) “Персонал” — партнери та фахівці.
- ї) “Професійні стандарти” — стандарти з завдань РМСАНВ, як визначено в “Передмові до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та супутніх послуг” РМСАНВ, відповідні вимоги етики, що входять до складу Части А та В Кодексу МФБ, та відповідні національні вимоги етики.
- к) “Обґрунтована впевненість” — в контексті даного МСКЯ високий, але не абсолютний рівень впевненості.

\* Як визначено в Кодексі етики професійних бухгалтерів МФБ.

**КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТ ТА ОГЛЯД ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ, ТА НАДАЮТЬ СУПУТНІ ПОСЛУГИ**

- л) “Фахівці” — професіонали, крім партнерів, включно з експертами, яких було найнято фірмою.
- м) “Відповідно кваліфікована зовнішня особа” — особа, що не є співробітником фірми, має знання та кваліфікацію, що дозволяє їй діяти як партнер з завдання, наприклад, партнер з іншої фірми, або співробітник (який має достатній досвід) професійної бухгалтерської організації, члени якої можуть виконувати аудит та огляд історичної фінансової інформації, або інші завдання з надання впевненості або супутніх послуг, або організації, що надає послуги з контролю якості.

## **Елементи системи контролю якості**

- 7. Система контролю якості фірми включає політику та процедури, що стосуються кожного з наступних елементів:
  - а) відповідальність керівництва за якість на фірмі;
  - б) вимоги етики;
  - в) прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом, та виконання специфічних завдань;
  - г) людські ресурси;
  - д) виконання завдання;
  - е) моніторинг.
- 8. Політика та процедури контролю якості повинні бути документально зафіксовані та пояснені персоналу фірми. Таке пояснення описує політику та процедури контролю якості, та цілі, на досягнення яких їх спрямовано; при цьому підкреслюється, що кожна особа несе персональну відповідальність за якість, та від неї очікують, що вона буде діяти у відповідності до цієї політики та процедур. Фірма також визнає важливість зворотного зв'язку від персоналу щодо системи контролю якості. Саме тому фірма заохочує свій персонал висловлювати свої думки або застереження щодо питань контролю якості.

## **Відповідальність керівництва за якість на фірмі**

- 9. Фірма встановлює політику та процедури, розроблені для підвищення внутрішньої культури та засновані на визнанні, що якість — це основне при виконанні завдання. Така політика та процедури вимагають від головної посадової особи фірми (або рівної їй), або, якщо це прийнятно, ради партнерів, прийняти на себе кінцеву відповідальність за систему контролю якості фірми.
- 10. Керівництво фірми та приклади, які воно подає, значно впливають на внутрішню культуру фірми. Стимулювання внутрішньої культури, націленої на якість, залежить від чітких, повсякденних та постійних дій та



КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТ ТА ОГЛЯД ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ, ТА НАДАЮТЬ СУПУТНІ ПОСЛУГИ

ідей всіх рівнів керівництва фірми, що наголошують на дотриманні політики та процедур контролю якості фірми та вимогах:

- а) виконувати завдання з дотриманням вимог професійних стандартів та законодавчих і регуляторних вимог, та
- б) надавати звіти, що відповідають наявним обставинам.

Такі дії та ідеї стимулюють розвиток культури, в якій визнається та заохочується висока якість роботи. З ними можна знайомити на семінарах, офіційних чи неофіційних співбесідах, поясненнях, інформаційних листах чи інших документах. Вони викладені у внутрішніх документах фірми та учбових матеріалах і процедурах атестації партнерів та персоналу таким чином, що вони підтверджують і підсилюють ставлення фірми до важливості якості та практичних шляхів її досягнення.

11. Особливо важливою є необхідність визнання керівництвом фірми факту, що ділова стратегія фірми підпорядкована головній вимозі — досягнення фірмою високої якості всіх завдань, що виконує фірма. Відповідно:
  - а) Фірма розподіляє обов'язки керівного персоналу таким чином, щоби комерційні аспекти не превалювали над якістю завдання, що виконується;
  - б) Політика та процедури щодо оцінки виконання, компенсації та заохочування (включно із системою стимулювання) працівників мають демонструвати відданість фірми забезпеченню якості; та
  - в) Фірма виділяє достатні ресурси для розвитку, документування та підтримки політики і процедур контролю якості.
12. **Особа або особи, яких призначено керівником фірми чи радою партнерів відповідальними за систему контролю якості фірми, повинні мати достатній досвід, знання та повноваження, необхідні для прийняття цієї відповідальності.**
13. Достатній досвід та відповідні знання дозволять відповідальній особі чи особам ідентифікувати та розуміти питання контролю якості та розробляти відповідні політику і процедури. Надання цій особі чи особам необхідних повноважень дозволить їм проваджувати таку політику та процедури.

## Етичні вимоги

14. **Фірма повинна впровадити таку політику та процедури, які б надали їй достатню впевненість, що фірма та її співробітники дотримуються відповідних етичних вимог.**
15. Етичні вимоги, що стосуються аудиту та огляду історичної фінансової інформації, завдань з надання впевненості та супутніх послуг, викладено в Частинах А та В Кодексу МФБ та в національних документах, які

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТ ТА ОГЛЯД  
ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ  
З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ, ТА НАДАЮТЬ СУПУТНІ ПОСЛУГИ

завичай є більш жорсткими. Кодекс МФБ встановлює фундаментальні принципи професійної етики:

- а) чесність;
  - б) об'єктивність;
  - в) професійна компетентність та належна ретельність;
  - г) конфіденційність; та
  - д) професійна поведінка.
16. В Частині В Кодексу МФБ викладено концептуальний підхід до питань незалежності під час виконання завдань з надання впевненості, де розглядаються загрози незалежності, застережні заходи та інтереси громадськості.
17. Політика та процедури фірми базуються на фундаментальних принципах, які підсилюються: (а) ставленням керівництва фірми, (б) освітою та професійною підготовкою, (в) моніторингом, та (г) процесом розгляду питань невідповідності. Питання незалежності під час виконання завдань з надання впевненості є таким важливим, що воно окремо розглядається в параграфах 18-27 даного Стандарту. Ці параграфи слід розуміти в світлі Кодексу МФБ.

## **Незалежність**

18. **Фірма повинна впровадити політику та процедури, що мають надавати достатню впевненість, що сама фірма, її персонал та, при потребі, інші особи, що підпадають під вимоги незалежності (включно з експертами, яких наймає фірма, та персоналом мережевої фірми), дотримуються незалежності там, де це вимагається Кодексом МФБ на національними вимогами етики. Така політика та процедури надають фірмі змогу:**
- а) **ознайомити свій персонал та, при потребі, інших осіб, що підпадають під вимоги незалежності, з вимогами до незалежності, та**
  - б) **ідентифікувати й оцінити обставини та відносини, що створюють загрозу незалежності, та здійснити заходи, які дозволять ліквідувати цю загрозу або зменшити її до прийняттого рівня за допомогою запобіжних заходів або, якщо це необхідно, шляхом відмови від виконання завдання.**
19. **Така політика та процедури вимагають:**
- а) **надання фірмі партнерами із завдання відповідної інформації щодо завдання та клієнта, включно з обсягом послуг, що дозволить фірмі оцінити вплив, якщо він є, на вимоги до незалежності;**

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТ ТА ОГЛЯД ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ, ТА НАДАЮТЬ СУПУТНІ ПОСЛУГИ

- б) повідомлення фірми персоналом про обставини та зв'язки, які можуть створювати загрозу незалежності, що дозволить прийняти відповідні заходи, та
  - в) збору та передавання важливої інформації відповідному персоналу для того, щоби:
    - і) фірма та персонал мали змогу визначити, чи відповідають вони вимогам незалежності;
    - іі) фірма мала змогу вести та коригувати свою документацію щодо незалежності; та
    - ііі) фірма мала змогу здійснити відповідні заходи щодо ідентифікованих загроз незалежності.
20. Фірма повинна впровадити політику та процедури, які нададуть їй достатню впевненість, що фірмі буде повідомлено про порушення вимог до незалежності, та вона зможе здійснити відповідні заходи для розв'язання таких ситуацій. Така політика та процедури повинні включати вимоги до:
- а) всіх співробітників фірми, що підлягають дії вимог до незалежності, невідкладно інформувати фірму щодо порушень незалежності, про які їм стало відомо;
  - б) фірми щодо негайного повідомлення про ідентифіковані порушення політики та процедур:
    - і) партнера із завдання, який разом із фірмою повинен розглянути таке порушення; та
    - іі) іншого відповідного персоналу фірми та інших осіб, що підпадають під вимоги незалежності, які повинні здійснити відповідні заходи; та
  - в) негайного повідомлення фірми, при необхідності, партнером із завдання та іншими особами, які зазначені в пункті (б)(іі) щодо заходів, здійснених для розв'язання питання, що надасть фірмі змогу визначити необхідність подальших дій.
21. Детальний розгляд загроз незалежності та запобіжних заходів включно з розглядом конкретних ситуацій подано в Розділі 8 Кодексу МФБ.
22. Отримавши повідомлення щодо порушення політики та процедур незалежності, фірма негайно інформує про це партнерів із завдання, інших співробітників фірми та, при необхідності, експертів, яких найнято фірмою, та персонал мережевої фірми для вживання необхідних заходів. Необхідними заходами фірми та відповідного партнера із завдання є вживання запобіжних заходів, що дозволять або знищити загрозу незалежності, або знизити її до прийнятного рівня, або відмова від виконання завдання. Крім цього фірма забезпечує підготовку з питань незалежності персоналу, від якого вимагається незалежність.

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТ ТА ОГЛЯД  
ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ  
З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ, ТА НАДАЮТЬ СУПУТНІ ПОСЛУГИ

23. **Щонайменше раз на рік фірма повинна отримати письмове підтвердження дотримання своєю політики та процедур стосовно незалежності від усього персоналу, незалежність якого вимагається Кодексом МФБ та національними вимогами етики.**
24. Таке підтвердження може бути письмовим або в електронному вигляді. Шляхом отримання підтвердження та прийняттям відповідних заходів після отримання інформації про невідповідність, фірма демонструє важливість для неї незалежності та робить її важливою та відчутною для персоналу.
25. В Кодексі МФБ розглядається загроза тісних стосунків, яка може виникнути внаслідок використання того ж самого керівного персоналу на завданні з надання впевненості на протязі довгого часу, та заходи, які можуть запобігати цій загрозі. **Відповідно фірма повинна впровадити політику та процедури для:**
- а) розробки критеріїв визначення потреб в запобіжних заходах, які дозволять зменшити загрозу тісних стосунків до прийнятного рівня під час використання того ж самого керівного персоналу в завданнях з надання впевненості на протязі значного часу, та
  - б) всіх завдань з аудиту фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання, які б вимагали ротації партнера із завдання після визначеного періоду часу у відповідності до Кодексу МФБ та національних вимог етики, що є жорсткішими.
26. Призначення того ж самого керівного персоналу на завдання з надання впевненості на протязі значного часу створює загрозу тісних стосунків або іншим чином знижує якість виконання завдання. Саме тому фірма розробляє критерії визначення потреби в запобіжних заходах для боротьби з цією загрозою. При визначенні відповідних критеріїв фірма розглядає такі питання, як: (а) природа завдання, а також наскільки воно викликає інтерес громадськості, та (б) тривалість роботи керівного персоналу по завданню. Як приклад запобіжних заходів можна навести ротацію керівного персоналу або вимогу провести перевірку контролю якості виконання завдання.
27. У Кодексі МФБ визнається, що загроза тісних стосунків набуває особливого значення в контексті аудиту фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання. Для таких завдань з аудиту Кодекс МФБ вимагає ротації партнера із завдання через визначений період, що зазвичай не перевищує сім років, та надає відповідні стандарти і положення. Національними вимогами може встановлюватись і менший період ротації.

## **Прийняття завдання, продовження співпраці з клієнтом та виконання конкретних завдань**

28. Фірма впроваджує таку політику та процедури прийнятті завдання, продовження співпраці з клієнтом та виконання конкретних завдань, які надали б фірмі достатню впевненість, що вона прийме чи продовжить завдання та взаємовідносини лише тоді, коли вона:

- а) розглянула питання чесності клієнта та не має інформації, яка б вела до висновку про нечесність клієнта;
- б) достатньо компетентна для виконання завдання та має можливість, час та ресурси для цього; та
- в) може дотримуватися вимог етики.

Фірма повинна отримати таку інформацію, яку вона вважає за необхідне, ще до прийняття завдання від нового клієнта, при вирішенні питання, чи продовжувати співпрацю з клієнтом, або при розгляді, чи приймати нове завдання від існуючого клієнта. Якщо було ідентифіковано сумнівні питання, та фірма вирішила прийняти нове завдання чи продовжити співпрацю з клієнтом, чи виконати конкретне завдання, вона повинна задокументувати, як було вирішено ці питання.

29. Щодо чесності клієнта фірма може розглядати, наприклад, такі питання, як:

- Ідентичність та ділова репутація головних власників клієнта.
- Ключове керівництво, пов'язані сторони та найвище керівництво.
- Характер діяльності клієнта та його ділова практика.
- Інформація щодо ставлення головних власників клієнта, ключового та найвищого керівництва до таких питань, як агресивне тлумачення стандартів обліку та середовища внутрішнього контролю.
- Чи агресивно клієнт наполягає на утриманні гонорарів фірми на максимально низькому рівні.
- Ознаки, що обсяг роботи не виправдано обмежується.
- Ознаки, що клієнт може бути задіяним у відмиванні грошей чи іншій злочинній діяльності.
- Підстави запропонованого призначення фірми та відмову від повторного призначення попередньої фірми.

Обсяг знань фірми стосовно чесності клієнта буде зростати в контексті продовження відносин з цим клієнтом.

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТ ТА ОГЛЯД  
ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ  
З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ, ТА НАДАЮТЬ СУПУТНІ ПОСЛУГИ

30. Інформація стосовно цих питань, яку отримує фірма, може походити з таких джерел, як:
- Спілкування з діючими або попередніми фірмами, що надають чи надавали професійні послуги з аудиту чи обліку клієнтові, у відповідності до Кодексу МФБ та обговорення з третіми сторонами.
  - Опитування персоналу інших фірм або третіх сторін, наприклад, банкіри, юристи чи видатні представники галузі.
  - Пошук початкової інформації у відповідних базах даних.
31. Під час розгляду, чи має фірма можливість, компетенцію, час та ресурси для прийняття нового завдання від нового чи існуючого клієнта, фірма визначає конкретні вимоги до завдання та профілі партнерів і професійного персоналу на всіх важливих рівнях. До питань, які розглядає фірма, входять:
- знання персоналом фірми відповідної галузі або предмету;
  - досвід персоналу фірми у застосуванні відповідних вимог законодавства чи звітності та здатність ефективно набувати необхідний досвід та знання;
  - наявність у фірми достатньої кількості співробітників з потрібними можливостями та компетенцією;
  - наявність, при потребі, експертів;
  - наявність осіб, що відповідають критеріям та вимогам виконання перевірок контролю якості виконання завдань, якщо це необхідно, та
  - можливість фірми виконати завдання у встановлені строки.
32. Фірма повинна також розглянути, чи не викличе прийняття завдання від нового чи існуючого клієнта фактичного чи уявного конфлікту інтересів. Якщо потенційний конфлікт ідентифіковано, фірма повинна розглянути прийнятність прийняття завдання.
33. Вирішення питання продовження взаємин із клієнтом включає розгляд важливих питань, які виникли під час виконання минулих завдань чи поточного завдання, та їх вплив на продовження стосунків. Так, наприклад, клієнт може розширити свій бізнес та розпочати діяльність у сфері, в якій фірма не має необхідних знань чи досвіду.
34. **Якщо фірма отримує інформацію, яка б змусила її відмовитись від виконання завдання у випадку, коли така інформація була б отримана раніше, політика та процедури фірми щодо продовження виконання завдання та взаємовідносин із клієнтом повинні включати розгляд:**
- а) професійної та юридичної відповідальності, що виникає за даних обставин, включно із наявністю вимоги до фірми повідомити

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТ ТА ОГЛЯД ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ, ТА НАДАЮТЬ СУПУТНІ ПОСЛУГИ

**про це особу чи осіб, що призначили фірму, або, в деяких випадках, регуляторні органи; та**

**б) можливості відмови від виконання завдання або як відмови від виконання завдання, так і відмови від продовження взаємовідносин з клієнтом.**

35. Політика та процедури відмови від виконання завдання або відмови від виконання завдання та продовження взаємовідносин з клієнтом повинні розглядати такі питання, як:
- Обговорення з відповідним рівнем керівництва та найвищого керівництва клієнта дій, які повинна здійснити фірма, на основі важливих фактів та обставин.
  - Обговорення, якщо фірма вважає, що їй необхідно відмовитися, з відповідним рівнем керівництва та найвищого керівництва клієнта відмови від виконання завдання або відмови від виконання завдання та продовження взаємовідносин з клієнтом та підстави відмови.
  - Розгляд наявності професійних, законодавчих чи юридичних вимог до фірми щодо продовження завдання або щодо повідомлення регуляторних органів стосовно відмови від виконання завдання або відмови від виконання завдання та продовження взаємовідносин з клієнтом та підстав відмови.
  - Документування важливих питань, консультацій, висновків та підґрунтя для висновків.

## Людські ресурси

36. Фірма повинна впровадити таку політику та процедури, які б надали їй обґрунтовану впевненість, що фірма має достатньо персоналу, здібності, компетентність та відданість етичним принципам якого надають змогу виконати завдання у відповідності до вимог професійних стандартів, законодавчих та регулятивних органів і дозволять фірмі або партнеру із завдання надавати звіти, що відповідають обставинам.
37. Така політика та процедури розглядають наступні питання:
- а) наймання;
  - б) оцінка роботи персоналу;
  - в) кваліфікація;
  - г) компетентність;
  - д) можливість кар'єрного зростання;
  - е) посадові підвищення;
  - е) винагорода; та
  - ж) оцінка потреб персоналу.

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТ ТА ОГЛЯД  
ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ  
З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ, ТА НАДАЮТЬ СУПУТНІ ПОСЛУГИ

Розгляд цих питань дасть фірмі змогу визначити кількість та характеристики осіб, що необхідні фірмі для виконання завдань. Процес наймання повинен включати процедури, які допоможуть фірмі відібрати осіб, що відзначаються чесністю, порядністю та здатні до підвищення знань та компетентності до рівня, необхідного для виконання завдань фірми.

38. Є різні методи підвищення знань та компетентності. До них, наприклад, входять:
- Професійна підготовка.
  - Безперервна професійна освіта, включаючи підвищення кваліфікації.
  - Досвід роботи.
  - Навчання більш досвідченим персоналом, наприклад, іншими членами групи із завдання.
39. Зростання компетентності персоналу фірми в значній мірі залежить від безперервного професійного розвитку, який надає персоналові змогу підтримувати свої знання та можливості. Саме тому фірма в своїй політиці та процедурах робить наголос на необхідності продовження освіти персоналу всіх рівнів та надає необхідні для навчання ресурси та допомогу, що дозволяє персоналові розвивати й підтримувати на належному рівні необхідні знання та компетентність. У разі відсутності внутрішніх технічних та освітніх ресурсів фірма може використовувати для цього відповідно кваліфіковану зовнішню особу.
40. Процедури, що їх використовує фірма для оцінки роботи, винагороди та посадових підвищень, націлені на визнання та сприяння розвитку, підтримання компетентності та відданості принципам етики. Так, наприклад, фірма:
- а) доводить до відома персоналу очікування стосовно якості роботи та принципів етики;
  - б) ознайомлює персонал з оцінкою та надає поради щодо роботи, прогресу, кар'єрного зростання; та
  - в) допомагає персоналу зрозуміти, що призначення на посади, які потребують більшої відповідальності, залежать, окрім іншого, від якості роботи та дотримання етичних принципів, а неналежне дотримання політики та процедур фірми може призвести до дисциплінарного стягнення.
41. Розмір фірми та обставини, в яких вона діє, впливають на структуру процесу оцінки роботи персоналу. Так, наприклад, невеликі фірми можуть застосовувати менш формалізовані методи оцінки роботи свого персоналу.



## Призначення групи із завдання

42. Фірма покладає відповідальність за кожне завдання на партнера із завдання. Вона впроваджує таку політику та процедури, які б вимагали:
- а) доведення імені та ролі партнера із завдання ключовим особам в керівництві клієнта та найвищому керівництву клієнта;
  - б) володіння партнером із завдання необхідними знаннями, компетентністю, повноваженнями та часом для виконання своєї ролі; та
  - в) чіткого визначення відповідальності партнера із завдання та його ознайомлення з нею.
43. До політики та процедур входять системи моніторингу завантаження та наявності партнерів із завдань, які б дозволили цим особам мати достатньо часу для адекватного виконання своїх завдань.
44. Для виконання завдань фірма повинна відбирати відповідний персонал, що має необхідні знання, компетенцію та час, які б дозволили виконати завдання у відповідності до професійних стандартів та вимог законодавчих і регуляторних органів, а також надали б фірмі або партнеру із завдання змогу скласти звіт, що відповідає обставинам.
45. Фірма впроваджує процедури оцінки знань та компетентності персоналу. Знання та компетентність персоналу, що розглядаються під час призначення групи із завдання та визначенні необхідного рівня нагляду, включають:
- Розуміння та практичний досвід виконання завдань аналогічного характеру та складності, набуті через відповідну підготовку й участь в практичній діяльності.
  - Розуміння вимог професійних стандартів, законодавчих та 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.

## Виконання завдання

46. Фірма повинна впровадити таку політику та процедури, які б надали їй достатню впевненість, що завдання виконуються у відповідності до професійних стандартів та законодавчих і регуляторних вимог, та

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТ ТА ОГЛЯД  
ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ  
З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTI, ТА НАДАЮТЬ СУПУТНІ ПОСЛУГИ

**що фірма або партнер із завдання нададуть звіт, що відповідає обставинам.**

47. Через свою політику та процедури фірма намагається досягнути стабільності якості виконання завдань. Це часто досягається завдяки використанню посібників у письмовому чи електронному форматі, програмних інструментів чи інших форм стандартизованої документації та посібників по галузі або предмету завдання. При цьому повинні розглядатися такі питання:
- Як інструктується персонал із завдання для отримання розуміння цілей його роботи?
  - Які процеси використовуються для досягнення відповідності передбаченим стандартам з виконання завдань?
  - Які процеси використовуються для нагляду за виконанням завдання, навчанням та підготовкою персоналу?
  - Які методи використовуються для перевірки виконаної роботи, зроблених важливих суджень та форми звіту, що надається?
  - Чи є відповідним документування виконаної роботи та строки й обсяг перевірки?
  - Які процеси використовуються для постійного оновлення політики та процедур контролю якості?
48. Важливо, щоби всі члени групи із завдання розуміли цілі роботи, яку вони повинні виконати. Відповідна робота в групі та забезпечення надання допомоги в чіткому розумінні цілей роботи менш досвідченими членами групи із завдання.
49. Нагляд складається з:
- Відслідковування ходу виконання завдання.
  - Розгляду знань та компетентності окремих членів групи із виконання завдання, оцінки, чи мають вони достатньо часу для виконання своєї роботи, чи розуміють вони свої інструкції, та чи виконується робота у відповідності до запланованого підходу до завдання.
  - Розгляду важливих питань, що виникли під час виконання завдання, оцінки їх важливості та відповідного коригування запланованого підходу.
  - Ідентифікації питань, щодо яких необхідні консультації або розгляд більш досвідченими членами групи під час виконання завдання.
50. Обов'язки по перевірці розподіляються таким чином, що більш досвідчені члени групи із виконання завдання, включно з партнером із завдання, перевіряють роботу, виконану меш досвідченими членами групи із виконання завдання. Ті, хто виконує перевірку, розглядають, чи:

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТ ТА ОГЛЯД ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ, ТА НАДАЮТЬ СУПУТНІ ПОСЛУГИ

- а) виконувалась робота у відповідності до професійних стандартів та законодавчих і регуляторних вимог;
- б) виносилися на додатковий огляд важливі питання;
- в) проводилися відповідні консультації, та чи документувалися та застосовувалися отримані в результаті висновки;
- г) є необхідність в перегляді природи, часу та обсягу робіт, що виконуються;
- д) підтримує виконана робота висновки, що їх було досягнуто, та чи відповідно вона задокументована;
- е) отримані достатні та відповідні для складання звіту докази; та
- е) було досягнуто цілей процедур виконання завдання.

## Консультації

51. **Фірма повинна впровадити таку політику та процедури, які б надали їй достатню впевненість, що:**
- а) **відповідні консультації із складних або спірних питань мають місце;**
  - б) **є достатні ресурси для проведення відповідних консультацій;**
  - в) **документуються характер та обсяг таких консультацій; та**
  - г) **документуються та застосовуються висновки, що є результатом таких консультацій.**
52. Консультації включають дискусії на відповідному професійному рівні з особами на фірмі чи за її межами, які мають відповідні знання для вирішення складних чи спірних питань.
53. Під час консультацій використовуються як дослідницькі ресурси, так і колективний досвід та технічні знання фірми. Консультації допомагають підвищити якість та покращити застосування професійного судження. Фірма намагається впровадити таку культуру, при якій консультування визнається за сильну сторону, а персонал заохочується до консультацій зі складних чи спірних питань.
54. Для ефективності консультацій з іншими професіоналами їм необхідно надати всі важливі факти, що допоможе їм надати кваліфіковану пораду з технічних, етичних чи інших аспектів. Процедури консультування вимагають консультуватися тільки з особами, що мають відповідні знання, досвід та стаж на фірмі (чи, при необхідності, за її межами), з важливих технічних, етичних чи інших аспектів, та відповідно документувати та застосовувати висновки, що є результатом консультацій.
55. Якщо фірмі потрібна зовнішня консультація, наприклад, коли вона не має відповідних внутрішніх ресурсів, вона може скористатися консультативними послугами, що надаються: (а) іншими фірмами, (б)

**КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТ ТА ОГЛЯД ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ, ТА НАДАЮТЬ СУПУТНІ ПОСЛУГИ**

професійними та регуляторними організаціями, або (в) комерційними організаціями, що надають відповідні послуги з контролю якості. До підписання угоди щодо надання таких послуг фірма повинна розглянути, чи має консультант достатню для даних цілей кваліфікацію.

56. Документування консультацій з іншими професіоналами щодо складних чи спірних питань повинно узгоджуватися як з особою, яка потребувала консультації, так і особою, що надала консультацію. Документування повинно бути достатньо повним та детальним для розуміння:
- а) питання, щодо якого була необхідна консультація; та
  - б) результатів консультації включно з прийнятими рішеннями, основою для таких рішень та їх застосуванням.

### **Розбіжність у думках**

57. **Фірма повинна впровадити таку політику та процедури розгляду й вирішення питань розбіжності у думках членів групи із завдання, консультантів та, якщо це необхідно, між партнером із завдання та особою, що здійснює перевірку контролю якості виконання завдання. Прийняті рішення повинні документуватися та впроваджуватися.**
58. Такі процедури націлені на заохочення виявлення розбіжності в думках на ранніх стадіях та надання чітких порад щодо послідовності дій, які необхідно зробити. Вони вимагають документування вирішення розбіжності та впровадження досягнутих рішень. **Звіт не повинен надаватися до вирішення цієї проблеми.**
59. Якщо фірма використовує відповідно кваліфіковану зовнішню особу для проведення перевірки контролю якості виконання завдання, вона повинна визнавати можливість виникнення розбіжності в думках та розробити процедури для вирішення цієї проблеми, наприклад, шляхом консультацій з іншим практиком або фірмою, або професійною чи регуляторною організацією.

### **Перевірка контролю якості виконання завдання**

60. **Фірма повинна впровадити таку політику та процедури, які б вимагали, для відповідних завдань, проведення перевірки контролю якості виконання завдання, що надасть об'єктивну оцінку важливих суджень, зроблених групою із завдання, та висновків, досягнутих при підготовці звіту. Така політика та процедури:**
- а) вимагають проведення перевірки контролю якості виконання завдання для всіх завдань з аудиту фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання;
  - б) встановлюють критерії оцінки всіх інших завдань з аудиту та перевірки історичної фінансової інформації, завдань з надання

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТ ТА ОГЛЯД ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ, ТА НАДАЮТЬ СУПУТНІ ПОСЛУГИ

**впевненості та супутніх послуг для визначення необхідності проведення перевірки контролю якості виконання завдання; та**

**в) вимагають проведення перевірки контролю якості виконання завдань для всіх завдань, що відповідають критеріям, зазначеним у підпараграфі (б).**

- 61. Політика та процедури контролю якості виконання завдання повинні вимагати завершення перевірки контролю якості виконання завдання до моменту надання висновку.**
62. Серед критеріїв, які розглядає фірма для вирішення, які завдання крім аудиту фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання повинні пройти перевірку контролю якості виконання завдання, можна виділити наступні:
- Характер завдання та ступінь, до якої вона викликає увагу суспільства.
  - Ідентифікація незвичних обставин та ризиків завдання або класу завдань.
  - Чи вимагається законами або нормативними актами перевірка контролю якості виконання завдання.
- 63. Фірма повинна впровадити таку політику та процедури, які б викладали:**
- а) характер, час та обсяг перевірки контролю якості виконання завдання;**
  - б) критерії прийнятності осіб, що проводять перевірку контролю якості виконання завдання; та**
  - в) вимоги до документування перевірки контролю якості виконання завдання.**

*Характер, час та обсяг перевірки контролю якості виконання завдання*

64. Перевірка контролю якості виконання завдання включає обговорення з партнером із завдання, перегляд фінансових звітів або іншої інформації з предмету та звіту та, особливо, розгляд відповідності висновку. Вона також включає вибірково перевірку робочих документів, що стосуються важливих суджень, які було зроблено групою з перевірки, та висновків, до яких дійшла група. Обсяг перевірки залежить від складності завдання та ризику, що звіт може не відповідати обставинам. Така перевірка не зменшує відповідальність партнера із завдання.
65. Перевірка контролю якості виконання завдання з аудиту фінансових звітів зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання включає розгляд таких питань, як:
- Оцінка групою з завдання незалежності фірми щодо конкретного завдання.

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТ ТА ОГЛЯД ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ, ТА НАДАЮТЬ СУПУТНІ ПОСЛУГИ

- Значні ризики, що було ідентифіковано під час виконання завдання, та дії у відповідь на ці ризики.
- Судження, особливо щодо суттєвості та важливих ризиків.
- Чи проводилися відповідні консультації з питань, які викликали розбіжність в думках, або інших складних чи сумнівних аспектів, та яких висновків було досягнуто в результаті цих консультацій.
- Важливість та місцезнаходження виправлених та не виправлених викривлень, ідентифікованих під час виконання завдання.
- Питання, які необхідно довести до керівництва та найвищого керівництва та, якщо це необхідно, до інших сторін, наприклад, регуляторних органів.
- Чи відображають відібрані для перевірки робочі документи роботу, виконану стосовно важливих суджень, та підтримують зроблені висновки.
- Відповідність звіту, який буде надано.

Перевірка контролю якості виконання завдання, що не є аудитом фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання може в залежності від обставин включати всі або лише деякі з цих аспектів.

66. Особа, що проводить перевірку контролю якості виконання завдання, проводить її своєчасно на відповідних етапах виконання завдання з тим, аби важливі питання були вирішені на взаємне задоволення до моменту надання звіту.
67. Якщо особа, що проводить перевірку контролю якості виконання завдання, робить рекомендації, а партнер із завдання їх не сприймає, та це питання не вирішене на задоволення особи, що перевіряє, звіт не надається до моменту вирішення цієї проблеми у відповідності до процедур фірми щодо розбіжності в думках.

*Критерії прийнятності осіб, що проводять перевірку контролю якості виконання завдання*

- 68. Політика та процедури фірми повинні розглядати призначення осіб, що проводять перевірку контролю якості виконання завдання, та визначати їх прийнятність шляхом визначення:**
- а) технічної кваліфікації, необхідної для виконання такої ролі, включно з необхідним досвідом і повноваженнями; та
  - б) рівня, до якого особу, що проводить перевірку контролю якості виконання завдання, можна залучати до консультацій по завданню, без порушення її об'єктивності.

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТ ТА ОГЛЯД  
ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ  
З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTI, ТА НАДАЮТЬ СУПУТНІ ПОСЛУГИ

69. Політика та процедури фірми щодо технічної кваліфікації осіб, що проводять перевірку контролю якості виконання завдання, розглядають технічні знання, досвід та повноваження, необхідні для виконання такої ролі. Від обставин завдання залежить, що вважати достатніми та відповідними технічними знаннями, досвідом та повноваженнями. Крім того, особою, що проводить перевірку контролю якості виконання завдання з аудиту фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання, може бути лише особа, що має відповідний та достатній досвід і повноваження діяти в якості партнера із завдання з аудиту фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання.
70. Політика та процедури фірми розробляються таким чином, щоби підтримати об'єктивність особи, що проводить перевірку контролю якості виконання завдання. Так, наприклад, особа, що проводить перевірку контролю якості виконання завдання:
- а) не призначається партнером з завдання;
  - б) не приймає іншої участі у виконанні завдання під час проведення перевірки;
  - в) не приймає рішень щодо групи з перевірки; та
  - г) не підпадає під інші дії, які б загрожували її об'єктивності.
71. Партнер з завдання може консультиватися з особою, що проводить перевірку контролю якості виконання завдання, під час виконання завдання. Такі консультації не повинні загрожувати прийнятності особи, що проводить перевірку контролю якості виконання завдання, для виконання цієї ролі. Якщо природа та обсяг консультацій стають значними, як група з завдання, так і особа, що проводить перевірку контролю якості виконання завдання, повинні належно ставитися до збереження особою, що проводить перевірку контролю якості виконання завдання, своєї об'єктивності. В тих випадках, коли це неможливо, інша особа з фірми або відповідно кваліфікована зовнішня особа призначаються на роль або особи, що проводить перевірку контролю якості виконання завдання, або консультанта по завданню. Політика фірми повинна вимагати зміни особи, що проводить перевірку контролю якості виконання завдання, якщо виникають сумніви в її можливості виконати об'єктивну перевірку.
72. Якщо аудитор-індивідуал або невелика фірма ідентифікують завдання, які потребують перевірки контролю якості виконання завдання, для проведення такої перевірки вони можуть укласти угоду з відповідно кваліфікованою зовнішньою особою. Як альтернативу цьому, деякі аудитор-індивідуали або невеликі фірми можуть використати інші фірми для полегшення перевірки контролю якості виконання завдання. Якщо фірма укладає угоду з відповідно кваліфікованою зовнішньою особою, вона повинна керуватися вимогами та порадами, викладеними в параграфах 68—71.

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТ ТА ОГЛЯД  
ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ  
З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ, ТА НАДАЮТЬ СУПУТНІ ПОСЛУГИ

*Документування перевірки контролю якості виконання завдання*

- 73. Політика та процедури документування перевірки контролю якості виконання завдання вимагають документування, що:**
- а) процедури, які вимагає політика фірми щодо перевірки контролю якості виконання завдання, були виконані;**
  - б) перевірка контролю якості виконання завдання була завершена до моменту надання звіту; та**
  - в) особі, що проводила перевірку контролю якості виконання завдання, не відомо про будь-які невирішені питання, які б змусили цю особу вважати, що важливі судження, які були зроблені групою з завдання, та висновки, яких дійшла група, були невідповідними.**

## **Моніторинг**

- 74. Фірма повинна впровадити таку політику та процедури, які нададуть їй обґрунтовану впевненість, що її політика та процедури щодо системи контролю якості відповідні, адекватні, працюють ефективно та дотримуються на практиці. Така політика та процедури повинні включати постійний розгляд та оцінку системи контролю якості фірми, а також періодичну перевірку окремих завершених завдань.**
75. Метою моніторингу відповідності політиці та процедурам контролю якості є забезпечення оцінки:
- а) дотримання вимог професійних стандартів, законодавчих та регуляторних органів;
  - б) чи вірно розроблена та ефективно впроваджена система контролю якості; та
  - в) чи вірно застосовуються політика та процедури контролю якості фірми, так що звіти, які надаються фірмою або партнером із завдання, відповідають обставинам.
76. Фірма накладає відповідальність за процес моніторингу на партнера, партнерів чи інших осіб, що мають достатній відповідний досвід та повноваження для прийняття такої відповідальності. Моніторинг системи контролю якості фірми виконується компетентними особами та розглядає як відповідність концепції, так і ефективність роботи системи контролю якості.
77. Постійний розгляд та оцінка системи контролю якості фірми включають такі аспекти, як:
- аналіз:
    - нових розробок в професійних стандартах, законодавчих та регуляторних вимогах, та як вони відображаються, якщо це необхідно, в політиці та процедурах фірми;



КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТ ТА ОГЛЯД ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ, ТА НАДАЮТЬ СУПУТНІ ПОСЛУГИ

- письмових підтверджень відповідності політиці та процедурам фірми щодо незалежності;
  - постійного професійного розвитку, включно з перепідготовкою; та
  - рішень щодо прийняття нових клієнтів, продовження взаємовідносин з клієнтами та прийняття специфічних завдань.
78. визначення необхідних коригуючих дій та поліпшень, які необхідно внести в систему, включно з забезпеченням зворотного зв'язку стосовно політики та процедур фірми, що відносяться до навчання та перепідготовки.
78. оповіщення відповідного персоналу фірми щодо недоліків, ідентифікованих в системі, в рівні розуміння системи або у відповідності їй.
78. вживання заходів відповідним персоналом фірми щодо своєчасного впровадження необхідних змін в політику та процедури контролю якості.
78. Перевірка окремих виконаних завдань зазвичай здійснюється на циклічній основі. Завдання, що відбираються для перевірки, повинні включати, як мінімум, одне завдання на кожного партнера з завдання за цикл перевірки, який зазвичай становить не більш трьох років. Схеми організації циклу перевірки, включно з часом відбору окремих завдань, залежить від багатьох факторів, що включають:
- Розмір фірми.
  - Кількість та географічне розташування офісів.
  - Результати попередніх моніторингових процедур.
  - Ступінь повноважень як персоналу, так і офісів (наприклад, чи має офіс право проводити свої власні перевірки, або перевірки можуть проводитись лише головним офісом).
  - Природа та складність практики й організації фірми.
  - Ризики, які пов'язані з клієнтами фірми та конкретними завданнями.
79. Процес перевірки включає відбір окремих завдань, деякі з яких можуть відбиратися без попереднього попередження групи з завдання. Ті, хто перевіряє завдання, не повинні входити в склад групи з завдання або перевіряти контроль якості виконання завдання. При визначенні обсягу перевірки фірма бере до уваги обсяг висновків незалежної зовнішньої програми перевірок. При цьому незалежна зовнішня програма перевірок не може замінити власну внутрішню програму моніторингу фірми.
80. Невеликі фірми та практики-індивідуали можуть використовувати відповідно кваліфіковану зовнішню особу або іншу фірму для виконання перевірки завдань та інших процедур моніторингу. З іншого боку вони можуть запропонувати розподіл ресурсів з іншими відповідними організаціями для полегшення моніторингу.

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТ ТА ОГЛЯД  
ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ  
З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ, ТА НАДАЮТЬ СУПУТНІ ПОСЛУГИ

81. Фірма оцінює вплив недоліків, виявлених в результаті моніторингу, та визначає, чи є вони:
- а) окремими випадками, що не вказують на те, що система контролю якості фірми не може забезпечити її достатньою впевненістю щодо дотримання вимог професійних стандартів та законодавчих і регуляторних органів, та що звіти, надані фірмою або партнером з завдання, відповідають обставинам; або
  - б) системними або іншими важливими недоліками, що повторюються, які вимагають термінових коригуючих дій.У CONTROL
82. Фірма оповіщає відповідних партнерів з завдань та інший відповідний персонал про недоліки, виявлені в результаті моніторингу, та надає рекомендації щодо відповідних коригуючих дій.
83. Оцінка фірмою кожного типу недоліків має на меті надання рекомендацій щодо:
- а) виконання відповідних коригуючих дій відносно окремого завдання або співробітника;
  - б) ознайомлення з результатами осіб, які відповідають за підготовку та професійний розвиток персоналу;
  - в) змін політики та процедур контролю якості; та
  - г) дисциплінарних дій до тих, хто не дотримується політики та процедур фірми, особливо тих, хто робить це неодноразово.
84. Якщо результати процедур моніторингу вказують, що звіт може виявитися невідповідним, або що під час виконання завдання деякі процедури не були виконані, фірма повинна визначити, які подальші дії необхідні для досягнення відповідності вимогам професійних стандартів та законодавчих і регуляторних органів. Вона повинна також розглянути питання отримання юридичної допомоги.
85. Мінімум раз на рік фірма ознайомлює з результатами моніторингу системи контролю якості партнерів з завдань та інший відповідний персонал фірми включно з головною посадовою особою та, якщо це потрібно, радою партнерів. Подібне ознайомлення дозволить фірмі та цим особам прийняти невідкладні відповідні заходи, якщо це необхідно, у відповідності до їх посад та відповідальності. Інформація щодо результатів моніторингу включає:
- а) опис виконаних процедур моніторингу,
  - б) висновки, зроблені в результаті виконання процедур моніторингу,
  - в) опис, якщо це важливо, системних, повторюваних або інших важливих недоліків, та заходів, прийнятих для усунення або коригування цих недоліків.

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТ ТА ОГЛЯД  
ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ  
З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ, ТА НАДАЮТЬ СУПУТНІ ПОСЛУГИ

86. Ознайомлення з ідентифікованими недоліками осіб, що не є партнерами з відповідних завдань, зазвичай не включає ідентифікацію конкретних завдань, крім випадків, коли така ідентифікація необхідна для вірного виконання своїх обов'язків особами, що не є партнерами з завдань.
87. Деякі фірми є частиною мережі, і саме тому вони можуть застосовувати деякі або всі процедури моніторингу на рівні мережі. Якщо мережева фірма працює в умовах мережевої політики та процедур моніторингу, які спрямовані на відповідність даному МСКЯ, та покладає довіру на подібну систему моніторингу:
- а) мінімум раз на рік мережа ознайомлює відповідних осіб мережевих фірм з обсягом та результатами процесу моніторингу;
  - б) мережа негайно ознайомлює відповідних осіб на відповідній мережевій фірмі або фірмах з ідентифікованими недоліками для прийняття необхідних відповідних заходів; та
  - в) партнери з завдань мережевих фірм можуть покладатися на результати процесу моніторингу, що застосовується в мережі, якщо фірми або мережа не вкажуть їм на інше.
88. Документація, що відноситься до моніторингу:
- а) описує процедури моніторингу включно з процедурою відбору для перевірки виконаних завдань;
  - б) реєструє оцінку:
    - i) дотримання вимог професійних стандартів, законодавчих та регуляторних органів;
    - ii) відповідності структури та ефективності застосування системи контролю якості; та
    - iii) вірності застосування політики та процедур контролю якості фірми, тобто відповідності звітів, що надаються фірмою або партнерами з завдання, дійсним обставинам; та
  - в) ідентифікує виявлені недоліки, оцінює їх вплив та задає основи для визначення, чи потрібні, та якщо так — то які, подальші дії.

## Скарги та звинувачення

89. Фірма повинна впровадити політику та процедури, які б надали їй обґрунтовану впевненість, що фірма відповідно реагує на:
- а) скарги та звинувачення, що робота, виконана фірмою, не відповідає вимогам професійних стандартів та законодавчих і регуляторних органів; та
  - б) звинувачення у недотриманні вимог системи контролю якості фірми.
90. Скарги та звинувачення (окрім тих, що є вочевидь поверхневими) можуть походити як ззовні, так і з самої фірми. Їх можуть робити співробітники фірми,

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТ ТА ОГЛЯД  
ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ, А ТАКОЖ ІНШІ ЗАВДАННЯ  
З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTI, ТА НАДАЮТЬ СУПУТНІ ПОСЛУГИ

клієнти або треті сторони. Скарги та звинувачення можуть прийматися членами групи з виконання завдання або іншим персоналом фірми.

91. Частиною цього процесу є встановлення фірмою чітко визначених каналів, по яких персонал фірми може передавати свої сумніви без остраху покарання.
92. Фірма розглядає такі скарги та звинувачення у відповідності до встановленої політики та процедур. За розгляд відповідає партнер, який має відповідний достатній досвід та повноваження на фірмі, але не має відношення до завдання; при цьому він може користуватися консультацією юриста, якщо це необхідно. Невеликі фірми та практики індивідуали можуть користуватися послугами відповідно кваліфікованої зовнішньої особи або іншої фірми для проведення такого розгляду. Скарги, звинувачення та відповіді на них повинні документуватися.
93. Якщо результати розгляду вказують на недоліки структури або роботи політики та процедур контролю якості фірми, або на недотримання вимог системи контролю якості фірми співробітником чи співробітниками, фірма приймає відповідні заходи, як це вказано в параграфі 83.

## Документація

94. **Фірма встановлює політику та процедури, що вимагають наявності відповідної документації як підтвердження роботи кожного елемента своєї системи контролю якості.**
95. Вибір порядку документування цих питань є справою фірми. Так, наприклад, великі фірми можуть використовувати електронні бази даних для документування таких питань, як підтвердження незалежності, оцінка роботи персоналу та результати моніторингових перевірок. Невеликі фірми можуть використовувати менш формалізовані методи, наприклад, рукописні заяви, контрольні листи та форми.
96. Фактори, які необхідно розглянути для визначення форми та змісту документації, що підтверджує роботу кожного елемента системи контролю якості, включають:
  - Розмір фірми та кількість офісів.
  - Ступінь повноважень персоналу та офісів.
  - Природу та складність практики й організації фірми.
97. Фірма зберігає таку документацію на протязі часу, достатнього, щоби особи, які виконують процедури моніторингу, змогли оцінити дотримання фірмою вимог своєї системи контролю якості, або на більшому протязі часу, якщо це вимагається законодавчими або нормативними актами.

## Дата набуття чинності

98. Системи контролю якості у відповідності до даного МСКЯ повинні бути впроваджені до 15 липня 2005 р. Фірми повинні розглянути відповідні перехідні процедури для завдань, які знаходяться в процесі виконання на цю дату.

## Особливості застосування в державному секторі

1. Деякі з термінів, що використовуються в даному МСКЯ, наприклад, “партнер з завдання” та “фірма”, слід розуміти щодо їх еквівалентів в державному секторі. При цьому, за рідкісними винятками, в державному секторі немає еквівалента “заресстрованому на біржі суб’єкту господарювання”, хоча до деяких завдань з аудиту особливо важливих суб’єктів господарювання в державному секторі можуть застосовуватись такі ж вимоги, як і під час аудиту заресстрованих на біржі суб’єктів господарювання, наприклад, ротація партнера з завдання (або подібне) та проведення перевірки контролю якості виконання завдання. Немає чітко визначених об’єктивних критеріїв визначення такої важливості. Тим не менш, така оцінка повинна охоплювати всі фактори, притаманні суб’єкту господарювання, що перевіряється. До таких факторів належать розмір, складність, комерційний ризик, увага парламенту або засобів масової комунікації, кількість та склад акціонерів, на яких впливає діяльність та перевірка суб’єкта господарювання.
2. В параграфі 70 МСКЯ 1 вказано, що “політика та процедури фірми розробляються таким чином, щоби підтримати об’єктивність особи, що проводить перевірку контролю якості виконання завдання”. В підпараграфі (а) вказано в якості прикладу, що особа, яка проводить перевірку контролю якості виконання завдання, не може вибиратися партнером з завдання. Тим не менш, в багатьох країнах є лише один законодавчо призначений генеральний аудитор, що виступає в ролі, еквівалентній ролі “партнера з завдання” та несе загальну відповідальність за аудит в державному секторі. За таких обставин особа, що проводить перевірку контролю якості виконання завдання, повинна вибиратися з урахуванням забезпечення її незалежності та об’єктивності.
3. В державному секторі аудиторів можуть призначатись у відповідності до законодавчо визначених процедур. Відповідно умови прийняття нового клієнта або продовження співпраці з існуючим клієнтом та виконання конкретних завдань, які розглянуто в параграфах 28-35 МСКЯ 1, можуть не діяти.
4. Крім цього незалежність аудиторів державного сектору може захищатися законодавчо, тобто деякі загрози незалежності, які зазначено в параграфах 18-27 МСКЯ 1, будуть відсутні.

## Відповідні зміни до МСКЯ 1 внаслідок прийняття МСА 230 (переглянутого)

чинні з 15 червня 2006 р.

МСА 230 (переглянутий) “Аудиторська документація”, випущений у вересні 2005 р., обумовив відповідні зміни до МСКЯ 1. Системи контролю якості відповідно до зміненого МСКЯ 1 повинні бути встановлені не пізніше 15 червня 2006 р.

Після набрання чинності відповідні зміни, наведені нижче, будуть викладені в тексті МСКЯ 1, а цей Додаток буде вилучено.

До МСКЯ 1 додано таке визначення:

6. а) “Документація із завдання” – запис виконаної роботи, отриманих результатів та висновків, яких дійшов практик (іноді використовуються такі терміни, як «робочі документи” та «документи”). Документація з конкретного завдання збирається в файл із завдання;

Існуючі підпункти а)-к) параграфу 6 будуть відповідно перенумеровані.

До МСКЯ 1 додаються новий підзаголовок та параграфи як підрозділ в розділі “Виконання завдання” після параграфу 73.

### Документація із завдання

*Завершення формування остаточних файлів із завдання*

- 73а. **Фірма повинна встановити політики та процедури для груп із виконання завдання щодо своєчасного завершення формування остаточних файлів із завдання після завершення висновків із завдання.**
- 73б. Закон або нормативний акт може встановлювати крайні строки, до яких слід завершити формування остаточних файлів для конкретних типів завдання. Якщо закон або нормативний акт не встановлюють таких крайніх строків, фірма встановлює межі крайні строки відповідно до характеру завдань, які відображають необхідність своєчасного завершення формування остаточних файлів із завдання. Для аудиторської перевірки, наприклад, такий крайній строк, звичайно не перевищує 60 днів від дати аудиторського висновку.
- 73в. Якщо два або кілька різних висновків подаються стосовно інформації суб’єкта господарювання про предмет завдання, політики та процедури фірми щодо крайніх строків формування остаточних файлів із завдання розглядають кожний висновок так, ніби він стосується окремого завдання. Так буває, наприклад, коли фірма надає аудиторський висновок про фінансову інформацію компонента з метою консолідації групи та

аудиторський висновок про ту саму фінансову інформацію, передбачений чинним законодавством, на пізнішу дату.

*Конфіденційність, збереженість, цілісність, зрозумілість та відтворюваність документації з завдання*

**73г. Фірма повинна встановити політики та процедури забезпечення конфіденційності, зберігання, цілісності, зрозумілості та відтворюваності документації з завдання.**

73г. Відповідні етичні вимоги встановлюють обов'язок персоналу фірми постійно дотримуватись конфіденційності інформації, що міститься в документації з завдання, якщо конкретний клієнт не надав дозвіл розкрити інформацію або якщо існує професійний чи юридичний обов'язок такого розкриття. Конкретні закони або нормативні акти можуть покладати додаткові обов'язки на персонал фірми дотримуватись конфіденційності щодо клієнта, зокрема, коли йдеться про дані особистого характеру.

73д. Незалежно від того, на яких носіях зберігається документація з завдання (паперових, електронних або інших), зрозумілість або відтворюваність основних даних може бути під загрозою, якщо документацію можна змінювати, додавати або вилучати без відома фірми або якщо її можна постійно втрачати чи пошкоджувати. Тому фірма розробляє та впроваджує відповідні заходи контролю документації з завдання з метою:

- а) забезпечення можливості визначити, коли й ким документація з завдання була створена, змінена чи перевірена;
- б) захисту цілісності інформації на всіх етапах завдання, особливо, якщо члени групи з завдання обмінюються інформацією або інформація передається третім сторонам через Інтернет;
- в) запобігання несанкціонованим змінам до документації з завдання;
- г) надання доступу до документації з завдання групі з завдання та іншим уповноваженим сторонам, необхідної для належного виконання ними обов'язків.

73е. Заходи контролю, що їх може розробляти фірма для забезпечення конфіденційності, зберігання, цілісності, зрозумілості та відтворюваності документації з завдання, охоплюють, наприклад:

- використання членами групи з завдання паролю, щоби обмежити доступ до електронної документації з завдання уповноваженими користувачами;
- відповідні процедури резервного копіювання електронної документації з завдання на відповідних етапах виконання завдання;

ВІДПОВІДНІ ЗМІНИ ДО МСКЯ І ВНАСЛІДОК ПРИЙНЯТТЯ  
МСА 230 (переглянутого)

- процедури належного розподілу документації з завдання між членами групи з завдання на початку завдання, її обробки протягом завдання та упорядкування наприкінці завдання;
- процедури, що обмежують доступ та забезпечують належний розподіл та конфіденційне збереження документації з завдання у формі друкованої копії.

73є. З точки зору практичності оригінали документів на папері можна сканувати електронними засобами для включення до файлів з завдання. В цьому випадку фірма впроваджує відповідні процедури, що вимагають від членів групи з завдання:

- а) створення сканованих копій, які відображають весь зміст оригіналів документів на папері, включаючи власноручні підписи, перехресні посилання та анотації;
- б) додавання сканованих копій до файлів з завдання, включаючи складання покажчика та підписання сканованих копій, якщо це необхідно;
- в) створення доступу до сканованих копій й забезпечення можливості їх відтворення та друкування .

Фірма розглядає, чи слід зберігати оригінали документації на папері, які було скановано, з законодавчих, нормативних чи інших причин.

*Зберігання документації з завдання*

73ж. **Фірма повинна встановити політику та процедури зберігання документації з завдання протягом достатнього періоду, що відповідає потребам самої фірми або законодавчим, регулятивним або нормативним вимогам.**

73з. Потреби фірми у зберіганні документації з завдання та період такого зберігання змінюватиметься залежно від характеру завдання та обставин фірми, наприклад, від того, чи потрібна документація з завдання для забезпечення запису питань, що мають постійне значення для майбутніх завдань. Період зберігання може залежати й від інших чинників, наприклад, від того, чи встановлює місцевий закон або нормативний акт конкретні періоди зберігання для певних типів завдань, або від того, чи існують загальноприйняті періоди зберігання в юрисдикції за відсутності конкретних законодавчих чи нормативних вимог. У конкретному випадку завдань з аудиторської перевірки період зберігання, як правило, не коротший за п'ять років від дати аудиторського висновку або дати висновку аудитора групи, якщо вона пізніше.

73и. Процедури, що їх застосовує фірма для зберігання документації з завдання, складаються з таких, що:



ВІДПОВІДНІ ЗМІНИ ДО МСКЯ 1 ВНАСЛІДОК ПРИЙНЯТТЯ  
МСА 230 (переглянутого)

- надають можливість доступу до документації з завдання протягом періоду зберігання (особливо у випадку зберігання електронної документації, оскільки основні технології можуть удосконалюватись або змінюватись з часом);
- забезпечують, якщо необхідно, запис змін, що їх було внесено до документації з завдання після впорядкування файлів з завдання;
- надають можливість доступу уповноваженим зовнішнім сторонам та перевірки ними документації з конкретного завдання для контролю якості або інших цілей.

*Право власності на документацію з завдання*

73і. Якщо інше не встановлено законодавчими чи нормативними актами, документація з завдання є власністю фірми. Фірма на свій розсуд може надавати частини (або витяги з) документації з завдання клієнтові, якщо таке розкриття інформації не завдає шкоди обґрунтованості виконаної роботи або, у випадку завдань з надання впевненості, незалежності фірми або її персоналу.

Параграф про дату набрання чинності МСКЯ 1 змінено таким чином:

98. Системи контролю якості відповідно до цього МСКЯ повинні бути встановлені до 15 липня 2005 р. (15 червня 2006 р. для параграфів 6 а) та 73а – 73і). Фірми розглядають відповідні заходи перехідного періоду для завдань, які є незавершеними на цю дату ці дати.

# МІЖНАРОДНА КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTI

(Дійсна для висновків із завдань з надання впевненості,  
що надаються з 1 січня 2005 р.)

## ЗМІСТ

---

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—6
Визначення та мета завдання з надання впевненості .....	7—11
Обсяг Концептуальної основи .....	12—16
Прийняття завдання .....	17—19
Елементи завдання з надання впевненості .....	20—60
Неналежне використання прізвища/найменування практика .....	61
Додаток: Різниця між завданням з надання обґрунтованої впевненості та завданням з надання обмеженої впевненості	

---

## Вступ

1. Ця Концептуальна Основа визначає та описує елементи та цілі завдань з надання впевненості, а також визначає завдання, на які розповсюджується дія Міжнародних стандартів аудиту (МСА), Міжнародних стандартів завдань з огляду (МСЗО), та Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості. Вона визначає критерії для:
  - а) професійних бухгалтерів-практиків (“практиків”) під час виконання завдань з надання впевненості. Професійним бухгалтерам, що працюють в державному секторі, необхідно звернутися до розділу “Застосування в державному секторі” (ЗДС), який міститься в кінцевій частині Основи. Професійні бухгалтери, які не зайняті практикою, або які не працюють в державному секторі, повинні користуватися Основою під час виконання завдань з надання впевненості<sup>1</sup>;
  - б) інших осіб, що мають відношення до завдання з надання впевненості, включно користувачів майбутнього звіту та сторони, яка перевіряється; та
  - в) Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) при розробці МСА, МСЗО та МСЗНВ.
2. Концептуальна основа самі по собі не задає стандарти або встановлює вимоги до процедур при виконанні завдання з надання впевненості. МСА, МСЗО та МСЗНВ розкривають основні принципи та процедури, а також поради щодо виконання завдань з надання впевненості, які співпадають з концепціями даної Основи. Взаємовідносини між Концептуальною основою та МСА, МСЗО та МСЗНВ проілюстровано в розділі “Структура стандартів, виданих РМСАНВ” даного видання “Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики”.
3. Концептуальна основа складається з таких розділів:
  - *Вступ*: Основа розглядає завдання з надання впевненості, що виконуються практиками. Вона визначає критерії для практиків та інших осіб, що мають відношення до завдання з надання впевненості, наприклад, тих, хто наймає практика на завдання (“замовник”).
  - *Визначення та мета завдання з надання впевненості*: в цьому розділі наводяться визначення завдання з надання впевненості та цілі для двох

<sup>1</sup> В тих випадках, якщо професійний бухгалтер, який не зайнятий практикою, наприклад, внутрішній аудитор, використовує цю Основу, та а) в звіті професійного бухгалтера є посилання на цю Основу, МСА, МСЗО та МСЗНВ; та б) професійний бухгалтер або інші члени команди з завдання з надання впевненості або наймач професійного бухгалтера не є незалежними від суб’єкту господарювання, відносно якого виконується дане завдання, відсутність незалежності та природа взаємовідносин з суб’єктом повинні ясно вказуватися в звіті професійного бухгалтера. В назві такого звіту не дозволяється використовувати термін “незалежний”, а призначення звіту та кількість користувачів ним повинні бути обмеженими.

## МІЖНАРОДНА КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ

видів завдань з надання впевненості. Дана Основа визначає ці два види як завдання з надання обґрунтованої впевненості та завдання з надання обмеженої впевненості<sup>2</sup>.

- *Обсяг Концептуальної основи:* в цьому розділі подається різниця між завданнями з надання впевненості та іншими завданнями, наприклад, завданнями з надання консультацій.
- *Прийняття завдання:* в цьому розділі наводяться умови, за наявності яких практик може прийняти до виконання завдання з надання впевненості.
- *Елементи завдання з надання впевненості:* в цьому розділі визначаються та пояснюються п'ять елементів завдань з надання впевненості, що виконуються практиками: тристоронні відносини, предмет, критерії, докази та звіт з завдання. Тут пояснюються важливі розбіжності між завданням з надання обґрунтованої впевненості та завданням з надання обмеженої впевненості. (наведені також в Додатку). Тут також розглядаються розбіжності в предметах різних завдань з надання впевненості, характеристики відповідних критеріїв, роль ризику та суттєвості в завданнях з надання впевненості, а також способи висловлювання висновків для кожного з двох типів завдань з надання впевненості.
- *Незалежне використання прізвища/найменування бухгалтера-практика:* в цьому розділі розглядаються можливі ускладнення асоціювання практика з предметом завдання.

### Етичні принципи та стандарти контролю якості

4. Крім даної Концептуальної основи та МСА, МСЗА, МСЗНВ, практики, що виконують завдання з надання впевненості, повинні також виконувати вимоги:
  - а) *Кодексу етики професійних бухгалтерів* (Кодексу) МФБ, який встановлює фундаментальні етичні принципи професійних бухгалтерів; та
  - б) Міжнародних стандартів контролю якості (МСКЯ), які встановлюють стандарти та надають фірмам допомогу з організації системи якості<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Завдання з надання впевненості стосовно історичної фінансової інформації, наприклад, завдання з надання обґрунтованої впевненості, називаються аудитом, а завдання з надання обмеженої впевненості називаються оглядом.

<sup>3</sup> МСКЯ 1 ще не був виданий на час ухвалення Концептуальних основ, але його буде опубліковано до дати вступу в дію МСЗНВ 3000 "Завдання з надання впевненості, окрім аудиту та огляду історичної фінансової інформації". Додаткові стандарти та положення з процедур контролю якості окремих типів завдань з надання якості — це МСА, МСЗА та МСЗНВ.

5. Частина А Кодексу встановлює фундаментальні етичні принципи, яких повинні дотримуватися всі професійні бухгалтери:
  - а) чесність;
  - б) об'єктивність;
  - в) професійна компетентність та належна ретельність;
  - г) конфіденційність; та
  - д) професійна поведінка.
6. Частина Б Кодексу, яка стосується професійних бухгалтерів-практиків ("практиків"), описує концептуальний підхід до незалежності, при якому для кожного завдання з надання впевненості враховані загрози незалежності, прийнятні запобіжні засоби та інтереси громадськості. Вона вимагає від фірм та членів команд з надання впевненості ідентифікації та оцінки обставин та взаємовідносин, що створюють загрозу незалежності, та прийняття відповідних дій для усунення цих загроз або зменшення їх до прийнятного рівня за допомогою запобіжних засобів.

## Визначення та мета завдання з надання впевненості

7. "Завдання з надання впевненості" — це завдання, виконуючи які, практик висловлює висновок, призначений підвищити ступінь довіри майбутніх користувачів, які не є відповідальною стороною, щодо результатів оцінки або порівняння предмету завдання з відповідними критеріями.
8. Результатом оцінки або порівняння предмету завдання є інформація, отримана внаслідок застосування критеріїв до предмету завдання, наприклад:
  - визнання, оцінки, твердження та розкриття, подані у фінансовій звітності, є результатом (підсумком) застосування концептуальних основ фінансової звітності для визнання, оцінок, твердження та розкриття, наприклад, Міжнародних стандартів фінансової звітності (критеріїв) стосовно фінансового стану, фінансових показників та ліквідності (предмету завдання);
  - оцінка ефективності внутрішнього контролю (підсумок) є результатом застосування концептуальних основ оцінки ефективності внутрішнього контролю, наприклад, COSO<sup>4</sup> або CoCo<sup>5</sup> (критеріїв) до процесу внутрішнього контролю (предмет завдання).

<sup>4</sup> "Внутрішній контроль — Концептуальна основа", Комітет спонсорських організацій Комісії Тредвей (Treadway Commission).

<sup>5</sup> "Настанови по оцінці контролю — принципи CoCo", Комітет критеріїв контролю, Канадський інститут дипломованих бухгалтерів.

Далі по тексті Концептуальної основи термін “інформація з предмету завдання” буде означати результат оцінки або вимірів предмету завдання. Саме з інформації з предмету завдання практик збирає докази, що стануть достатньою базою для висловлювання думки у висновку з надання впевненості.

9. Інформація з предмету завдання може виявитися недостатньо вираженою в контексті предмету та критеріїв, внаслідок чого вона може виявитися викривленою на рівні суттєвості. Це може статися в тих випадках, коли інформація з предмету завдання недостатньо відбиває застосування критеріїв до предмету, наприклад, коли фінансова звітність підприємства не відображає справедливо й достовірно (або не відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан, фінансові показники та ліквідність у відповідності до Міжнародних стандартів фінансової звітності, або коли оцінка підприємства, що його внутрішній контроль є ефективним, не є достовірною в усіх суттєвих аспектах та висловленою на основі COSO або CoSo.
10. Деякі завдання з надання впевненості передбачають, що оцінка або вимірювання предмету завдання виконуються відповідальною стороною, а інформація з предмету завдання надається у вигляді твердження відповідальної сторони, яку й надається користувачам. Такі завдання носять назву “завдання з підтвердженням”. Виконуючи інші завдання з надання впевненості, практик або безпосередньо виконує оцінку або вимірювання предмету, або отримує твердження відповідальної сторони, яка виконала оцінку або вимірювання, які не будуть надаватися користувачам. Інформація з предмету завдання надається користувачам у висновку з надання впевненості. Такі завдання носять назву “завдання зі складання безпосереднього висновку”.
11. Дана Концептуальна основа передбачає, що практику дозволяється виконувати два типи завдань з надання впевненості: завдання з надання обґрунтованої впевненості та завдання з надання обмеженої впевненості. Метою завдання з надання обґрунтованої впевненості є зменшення ризику завдання з надання впевненості до прийнятно низького рівня в обставинах завдання<sup>6</sup> як основи для позитивної форми висновку практика. Метою завдання з надання обмеженої впевненості є зменшення ризику завдання з надання впевненості до рівня, який є прийнятним в обставинах завдання (але цей ризик є більшим, ніж у завданні з надання обґрунтованої впевненості) як основи для негативної форми висновку практика.

<sup>6</sup> Обставини завдання включають умови завдання включно з визначенням, це завдання з надання обґрунтованої впевненості чи обмеженої впевненості, характеристики предмету завдання, критерії, якими треба користуватися, потреби користувачів, відповідні характеристики відповідальної сторони та середовища, що її оточує, та інші аспекти, наприклад, операції, умови та практика, що можуть мати суттєвий вплив на завдання.

## Обсяг Концептуальної Основи

12. Не всі завдання, що виконує практик, є завданнями з надання впевненості. Інші завдання, що доводиться часто виконувати, та які не відповідають вищезгаданому визначенню (а тому не підпадають під дію даної Основи), включають:
- завдання, що підпадають під дію Міжнародних стандартів супутніх послуг, наприклад, завдання з погоджених процедур або складання фінансової та іншої інформації;
  - складання податкових декларацій, що не передбачає висловлення думки стосовно впевненості;
  - консалтингові (дорадчі) завдання<sup>7</sup>, наприклад, консалтинг з менеджменту або питань оподаткування.
13. Завдання з надання впевненості може бути частиною більшого завдання, наприклад, завдання з консалтингу стосовно придбання бізнесу, яке включає в себе вимогу провести завдання з надання впевненості стосовно історичної або прогнозованої фінансової інформації. В таких випадках дана Основа стосується тільки тієї частини завдання, що стосується надання впевненості.
14. Наступні завдання, що можуть відповідати визначенню в параграфі 7, можуть не виконуватися у відповідності до вимог даної Основи:
- а) завдання зі свідчення в суді стосовно обліку, аудиту, оподаткування та інших питань; та
  - б) завдання, що включають висловлювання професійної думки, поглядів або висловів, з яких користувач може вивести деяку впевненість, якщо підходить все з наведеного нижче:
    - i) ці думки, погляди або висловлювання лише випадкові в контексту всього завдання;
    - ii) будь-який письмовий звіт є чітко обмеженим у користуванні тільки тими користувачами, що вказані у звіті;
    - iii) є письмове підтвердження від користувачів, що завдання не є завданням з надання впевненості; та

<sup>7</sup> Завдання з консалтингу передбачає використання технічних навичок, освіти, спостережень, досвіду професійного бухгалтера та знань процесу консультування. Процес консультування — це аналітичний процес, що в типових випадках вимагає комбінування дій, що відносяться до: вибору цілі, виявлення фактів, визначення проблем та можливостей, оцінки альтернатив, розробки рекомендацій, включно з діями, передачі результатів, та, в деяких випадках, реалізації та контролю виконання. Звіти (якщо подаються) зазвичай написані оповідно (або в розповідному стилі). Звичайно робота виконується тільки для використання та задля користі даного клієнта. Природа та обсяг визначаються за згодою між професійним бухгалтером та клієнтом. Будь-які послуги, що відповідають визначенню завдання з надання впевненості, є завданням з надання впевненості, а не завданням з консалтингу.

- iv) завдання не подано як завдання з надання впевненості у звіті професійного бухгалтера.

### **Звіт з завдань, що не є завданням з надання впевненості**

15. Практик, що надає звіт з завдання, яке не є завданням з надання впевненості, як це визначається даною Основою, повинен чітко вказувати на те, що звіт не є звітом з надання впевненості. Таким чином, звіт, що не є висновком з надання впевненості, для запобігання введення в оману користувача не повинен:
- містити посилання на відповідність даних Основи, МСА, МСЗА чи МСЗНВ;
  - невідповідно використовувати терміни “надання”, “аудит” чи “огляд”;
  - включати заяву, що б могла бути прийнятою за висновок, спрямований на підвищення ступеню довіри користувача до результатів оцінки чи вимірювання предмету відносно критеріїв.
16. Практик та відповідальна сторона можуть погодитися застосувати принципи даної Основи до завдань, що не мають інших користувачів, окрім відповідальної сторони, але де застосовуються всі інші принципи МСА, МСЗО та МСЗНВ. В подібних випадках звіт практика повинен включати заяву, що користування звітом обмежено відповідальною стороною.

### **Прийняття завдання**

17. Практик приймає завдання лише тоді, коли його попереднє знання обставин завдання вказує, що:
- а) відповідні етичні вимоги, такі, як незалежність та професійна компетенція, будуть дотримані, та
  - б) завдання має всі наступні характеристики:
    - i) предмет завдання доречний;
    - ii) критерії, що будуть використовуватись, відповідають завданню та є доступними для користувача;
    - iii) практик має доступ до достатньої кількості доказів на обґрунтування свого висновку;
    - iv) думка практика у формі, що відповідає завданню з надання обґрунтованої впевненості або завданню з надання обмеженої впевненості, буде складовою частиною письмового висновку; та
    - v) практик впевнений, що для завдання є раціональне обґрунтування. Якщо є значні обмеження обсягу роботи практика (див. параграф 55), може виявитись, що завдання не має раціонального обґрунтування. Крім того, практик може вважати,



## МІЖНАРОДНА КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ

що замовник має намір пов'язати прізвище/найменування практика з предметом завдання у недоречний спосіб (див. параграф 61).

Відповідні МСА, МСЗО або МСЗНВ можуть мати додаткові вимоги, що повинні бути виконаними до того, як практик прийме завдання.

18. В тих випадках, коли потенційне завдання не може бути прийнятним як завдання з надання впевненості тому, що воно не має всіх характеристик, які зазначено в попередньому параграфі, замовник може запропонувати інше завдання, яке дозволить задовольнити потреби майбутніх користувачів. Наприклад:
- а) якщо початкові критерії не підходять, завдання з надання впевненості може все ж таки виконуватись, якщо:
    - і) замовник може ідентифікувати один з аспектів початкового предмету завдання, до якого ці критерії підходять, а практик може виконати завдання з надання якості відповідно цього аспекту як предмету завдання. В таких випадках висновок з надання впевненості чітко вказує, що він не відноситься до початкового предмету в цілому; або
    - ii) можуть бути підібрані або розроблені альтернативні критерії, що підійшли б до початкового предмету завдання.
  - б) замовник може запропонувати завдання, що не буде завданням з надання впевненості, наприклад, завдання з консалтінгу або завдання з виконання погоджених процедур.
19. Після прийняття завдання з надання впевненості, практик не може змінити завдання з надання впевненості в завдання без надання впевненості, або завдання з надання обгрунтованої впевненості в завдання з надання обмеженої впевненості без належного обгрунтування. Зміна обставин, що впливають на вимоги користувачів, або непорозуміння стосовно природи завдання можуть стати виправданням прохання змінити тип завдання. Якщо така заміна робиться, практик не має права ігнорувати інформацією, яка була отримана ще до зміни типу завдання.

### Елементи завдання з надання впевненості

20. В цьому розділі розглядаються такі елементи завдання з надання впевненості:
- а) тристоронні відносини між практиком, відповідальною стороною та користувачами;
  - б) предмет;
  - в) відповідні критерії;
  - г) достатні відповідні докази;

- д) письмовий висновок з надання впевненості, форма якого відповідає завданню з надання обґрунтованої впевненості або завданню з надання обмеженої впевненості.

### **Тристоронні відносини**

21. Завдання з надання впевненості передбачає участь трьох окремих сторін: практика, відповідальної сторони та користувача.
22. Відповідальна сторона та користувач можуть належати до різних організацій або до тієї ж самої організації. Прикладом останнього може бути випадок, коли в дворівневій структурі наглядова рада хоче отримати впевненість щодо інформації, наданої правлінням цієї організації. Відносини між відповідальною стороною та користувачем слід розглядати в контексті конкретного завдання; вони можуть відрізнятися від традиційно прийнятої структури відповідальності. Наприклад, вище керівництво організації (користувач) може найняти практика для виконання завдання з надання впевненості з окремого аспекту діяльності організації, який є прямою відповідальністю нижчого рівня керівництва (відповідальної сторони), але кінцеву відповідальність за який несе вище керівництво.

#### *Практик*

23. Термін “практик”, як розуміється в даній Основі, є ширшим, ніж термін “аудитор”, як розуміється в МСА та МСЗО, який стосується тільки практиків, що виконують завдання з аудиту або огляду стосовно історичної фінансової інформації.
24. Практику можуть запропонувати виконувати завдання з надання впевненості по широкому діапазону предметів завдань. Деякі предмети завдань можуть потребувати спеціалізованих навиків та знань, які практик зазвичай не має. Як вказано в параграфі 17 (а), практик не приймає завдання, якщо попереднє знання обставин завдання показує, що етичні вимоги, які стосуються професійної компетентності, не будуть дотримані. В деяких випадках ці вимоги можуть бути дотримані практиком шляхом використання роботи спеціалістів з інших професійних дисциплін, так названих експертів. В таких випадках практик розуміє, що спеціалісти, які виконують завдання, разом мають потрібні навиків та знання, а сам практик має достатній рівень участі у виконанні завдання та розуміння роботи, для якої використовуються експерти.

#### *Відповідальна сторона*

25. Відповідальна сторона — це особа (особи), що:
- а) при завданні з надання безпосереднього висновку є відповідальною за предмет завдання; або

- б) при завданні з підтвердження є відповідальною за інформацію з предмету (підтвердження) та може бути відповідальною за предмет. Прикладом, коли відповідальна сторона є відповідальною як за інформацію з предмету, так і за сам предмет, є ситуація, коли організація наймає практика для виконання завдання з надання впевненості стосовно звіту, який вона сама підготувала з питань стабільності розвитку. Прикладом, коли відповідальна сторона відповідає за інформацію з предмету, а не за сам предмет, є ситуація, коли урядова організація наймає практика для виконання завдання з надання впевненості стосовно звіту про стабільність розвитку приватної компанії, який підготувала ця компанія для розповсюдження серед потенційних користувачів. Відповідальна сторона може бути (а може й не бути) стороною, що наймає практика (замовником).
26. Відповідальна сторона зазвичай надає практику письмове твердження з оцінкою або вимірюванням (стосовно відповідних критеріїв) предмету, який можна (чи не можна) подати користувачам як твердження. При завданнях з надання безпосереднього висновку практик може не отримати такого твердження, якщо замовник відрізняється від відповідальної сторони.

*Користувачі*

27. Користувачами є особа, особи або клас осіб, для яких практик готує висновок з завдання з надання якості. Відповідальна сторона може бути одним, але не єдиним, з користувачів.
28. В тих випадках, коли це можливо, висновок з завдання з надання впевненості адресується всім користувачам, але в деяких випадках можуть бути користувачі, відмінні від очікуваних. Практик може бути не в змозі визначити всіх тих, хто буде читати висновок надання впевненості, особливо тоді, коли до висновку має доступ велика кількість людей. В таких випадках, особливо, коли можливі користувачі мають широкий діапазон інтересів у предметі, кількість користувачів може бути обмеженою головними акціонерами, що мають значні та загальні інтереси. Користувачів можна визначити різними шляхами, наприклад, за згодою між практиком та відповідальною стороною, або замовником, або за законом.
29. В тих випадках, коли це можливо, користувачі або їхні представники повинні разом з практиком та відповідальною стороною (та замовником, якщо він відрізняється від відповідальної сторони) визначити вимоги до завдання. Незалежно від участі інших та в протилежність від завдання з виконання погоджених процедур (яке передбачає звітування про результати, отримані при виконанні процедур, а не надання висновку):
- а) практик несе відповідальність за визначення природи, розрахунок часу та обсяг процедур; та

- б) від практика вимагається дослідити будь-яку справу, про яку йому стало відомо, та яка може поставити перед ним питання про необхідність суттєвої зміни інформації з предмету.
30. В деяких випадках користувачі (наприклад, банкіри чи законодавці) накладають вимогу або просять відповідальну сторону (або замовника, якщо вони є різними особами) підготувати завдання з надання впевненості щодо певного предмету. Коли завдання призначено для конкретних користувачів або певного предмету, практик може у висновку з надання впевненості встановити обмеження щодо кола користувачів або предмету.

## Предмет

31. Предмет та інформація з предмету завдання з надання впевненості може мати різну форму, наприклад:
- фінансові показники або умови (наприклад, історичний або прогнозний фінансовий стан, фінансові показники та ліквідність) для яких інформацією з предмету можуть бути визнання, оцінка, подання та розкриття, представлені у фінансовій звітності;
  - нефінансові показники або умови (наприклад, показники підприємства), для яких інформацією з предмету можуть бути ключові показники продуктивності та ефективності;
  - фізичні характеристики (наприклад, потужність обладнання), для яких інформацією з предмету може бути документ із специфікацією;
  - системи та процеси (наприклад, система внутрішнього контролю підприємства або система інформаційних технологій), для яких інформацією з предмету може бути твердження з ефективності;
  - поведінка (наприклад, корпоративне управління, відповідність законодавству, управління людськими ресурсами), для якої інформацією з предмету може бути звіт про відповідність або звіт про ефективність.
32. Предмети мають різні характеристики, включаючи ступінь, до якого інформація з предмету може бути якісною у порівнянні з кількісною, об'єктивною у порівнянні з суб'єктивною, історичною у порівнянні з прогноною, та відноситися до певного моменту часу або покривати визначений період часу. Такі характеристики впливають на:
- а) точність оцінки або вимірювання предмету щодо критеріїв; та
  - б) переконливість наявних доказів.
- У висновку з виконання завдання вказуються характеристики, що мають вагу для користувачів.
33. Відповідний предмет має бути:

- а) таким, що піддається визначенню та послідовній оцінці або вимірюванню за відповідними критеріями; та
- б) таким, що інформацію з нього можна дослідити певними процедурами для отримання достатніх відповідних доказів на підтримку висновку про обґрунтовану впевненість або обмежену впевненість в залежності від завдання.

## Критерії

- 34. Критерії — це контрольні показники, що використовуються для оцінки або вимірювання предмету, включно з показниками, там де це прийнятно, подання та розкриття. Критерії можуть бути формальними, наприклад, при підготовці фінансової звітності критеріями можуть бути Міжнародні стандарти фінансової звітності або Міжнародні стандарти обліку в державному секторі; для звіту про внутрішній контроль критеріями можуть бути встановлені концептуальні основи внутрішнього контролю або окремі цілі перевірки контролю, спеціально розроблені для завдання; для висновку з відповідності критеріями можуть бути діючі закони, нормативні акти або контракт. Прикладами менш формальних критеріїв можуть бути внутрішній кодекс поведінки або узгоджений рівень роботи (наприклад, кількість засідань окремого комітету за рік).
- 35. Прийнятні критерії потрібні для прийнятно несуперечливої оцінки або вимірювання предмету в контексті професійного судження. У відсутності системи відліку, яку задають відповідні критерії, будь-який висновок може піддаватися різним тлумаченням та неправильному розумінню. Відповідні критерії залежать від контексту, тобто від обставин завдання. Навіть для одного й того ж предмету можуть існувати різні критерії. Наприклад, одна відповідна сторона може відібрати кількість задоволених скарг покупців як предмет оцінки задоволення покупців; інша відповідна сторона може відібрати кількість повторних покупок на протязі трьох місяців після першої покупки.
- 36. Прийнятні критерії мають такі характеристики:
  - а) значимість: значимі критерії дають змогу зробити висновки, що допоможуть користувачам у прийнятті рішень;
  - б) повнота: критерії будуть достатньо повними, коли не пропущені відповідні фактори, які можуть вплинути на висновки в контексті обставин завдання. Повні критерії включають, там, де це потрібно, показники подання та розкриття;
  - в) надійність: надійні критерії дозволяють давати прийнятно несуперечливу оцінку або вимірювання предмету включно з, якщо це необхідно, поданням та розкриттям, якщо вони використовуються в подібних обставинах практиками з подібною кваліфікацією;

- г) нейтральність: нейтральні критерії дають можливість прийти до неупереджених висновків;
- в) зрозумілість: зрозумілі критерії дають можливість прийти до висновків, які будуть чіткими та повними та не будуть піддаватися різним тлумаченням.

Оцінка або вимірювання предмету на основі очікувань, суджень або власного досвіду практика не являють собою прийнятні критерії.

37. Практик оцінює прийнятність критеріїв для окремого завдання на основі того, як вони відображають ці характеристики. Відносна важливість кожної характеристики для окремого завдання є питанням судження. Критерії можуть бути або вже існуючими, або спеціально розробленими. Існуючі критерії — це критерії, що втілені в закони та нормативні документи, або ті, що видані вповноваженими або загально визнаними організаціями експертів, які слідуєть прозорим та належним правовим процедурам. Спеціально розроблені критерії — це критерії, що розроблені для цілей завдання. Те, якими є критерії, існуючими чи спеціально розробленими, впливає на оцінку практиком їх прийнятності для окремого завдання.
38. Критерії повинні бути доступними для користувачів, що дозволить їм зрозуміти, як було оцінено чи виміряно предмет. Доступність критеріїв для користувачів забезпечується одним з наступних шляхів:
- а) публічно;
  - б) чітким та ясним включенням в подання інформації з предмету;
  - в) чітким та ясним включенням у висновок з завдання з надання впевненості;
  - г) загальним розумінням, наприклад, критерієм вимірювання часу є години та хвилини.

Критерії можуть бути доступними тільки деяким користувачам, наприклад, умови контракту або критерії, видані асоціацією з окремої галузі економіки, які доступні тільки представникам цієї галузі. Коли критерії доступні тільки деяким користувачам або дійсні тільки для окремої цілі, використання висновку з надання впевненості обмежено лише цими користувачами або цими цілями<sup>8</sup>.

## Докази

39. Практик планує та виконує завдання з надання впевненості з професійним скептицизмом з метою отримання достатньої кількості відповідних

---

<sup>8</sup> Хоча висновок з надання впевненості може бути обмеженим тим, що він призначений для окремих користувачів або окремих цілей, відсутність обмежень щодо окремих читачів або окремих цілей ще не вказує на те, що практик несе юридичну відповідальність стосовно цих читачів або цих цілей. Юридична відповідальність залежить від обставин кожного випадку та країни.

доказів, що інформація з предмету не має суттєвих перекиручень. При плануванні та виконанні завдання, особливо при визначенні природи, порядку виконання завдання та об'єму процедур збору доказів, практик враховує суттєвість, ризик завдання з надання впевненості та кількість та якість наявних доказів.

*Професійний скептицизм*

40. Практик планує та виконує завдання з надання впевненості з професійним скептицизмом, визнаючи, що можуть існувати обставини, які призведуть до суттєвих перекиручень інформації з предмету. Професійний скептицизм означає, що практик критично оцінює, ставлячи під сумнів, обґрунтованість отриманих доказів та завжди очікує на виявлення інформації, яка суперечить або ставить під сумнів достовірність документів або тверджень відповідальної сторони. Наприклад, професійний скептицизм потрібен практику протягом всього виконання завдання для зменшення ризику невиявлення підозрілих обставин, надмірного узагальнення під час формулювання висновків на основі спостережень і використання помилкових припущень при визначенні характеру, часу та обсягу процедур по збиранню доказів та оцінюванні їх результатів.
41. Завдання з надання впевненості рідко передбачає засвідчення достовірності документації, а від самого практика не очікується, що він має підготовку та є експертом з такого засвідчення. Тим не менш, практик оцінює надійність інформації, що буде використовуватись в якості доказів, наприклад, фотокопій, факсимільних копій, електронних документів у вигляді цифрової, записаної на плівку та аналогічної інформації, а також, там де це необхідно, оцінює контроль за їх підготовкою та отриманням.

*Достатність та відповідність доказів*

42. Достатність — це критерій кількості доказів. Відповідність — це оцінка якості доказів, тобто їх доречності та достовірності. На потрібну кількість доказів впливає ризик суттєвого перекиручення інформації з предмету (чим більший ризик, тим більше необхідно доказів) та якість таких доказів (чим вища якість, тим менш необхідно доказів). Таким чином, достатність та відповідність доказів взаємозалежні. Однак просте отримання більшої кількості інформації не компенсує її низьку якість.
43. На достовірність доказів впливають їхнє джерело та їхня природа; переконливість залежить від конкретних обставин отримання доказів. Можна робити узагальнення щодо переконливості різних типів доказів, однак такі узагальнення мають важливі винятки. Навіть коли докази отримані з джерел, що є зовнішніми у відношенні до підприємства, можуть існувати обставини, які впливають на надійність отриманої інформації. Так, наприклад, інформація, отримана із незалежного

- зовнішнього джерела, може бути ненадійною, якщо це джерело не є добре обізнаним. Можна зробити наступні узагальнення щодо надійності доказів, пам'ятаючи при тому, що можуть існувати винятки:
- докази більш надійні, коли вони отримані з незалежних джерел, що є зовнішніми у відношенні до підприємства;
  - докази, які генеруються внутрішньо, більш надійні, коли відповідні аспекти внутрішнього контролю ефективні;
  - докази, отримані безпосередньо практиком (наприклад, спостереження за роботою системи контролю), більш надійні, ніж доказі, отримані опосередковано або гіпотетично (наприклад, запит щодо застосування системи контролю);
  - докази більш надійні, якщо вони існують у документальному вигляді — на папері, в електронному або іншому вигляді (наприклад, протокол засідання, що вівся під час засідання, більш надійний, ніж наступний усний переказ того, що обговорювалося);
  - докази, отримані у вигляді оригінальних документів, більш надійні, ніж докази, отримані у вигляді фотокопій або факсимільних копій.
44. Практик отримує більше впевненості від несуперечливих доказів, які були отримані з різних джерел або мають різну природу, ніж від окремих доказів, які розглядаються індивідуально. Крім того, отримання доказів з різних джерел або різної природи може вказувати на ненадійність окремого доказу. Наприклад, підтвердження інформації, отриманої з джерела, незалежного від підприємства, може підвищити впевненість практика, отриману з твердження відповідальної сторони. І навпаки — коли докази, отримані з одного джерела, суперечать доказам, отриманим з іншого джерела, практик вирішує, які додаткові процедури збирання доказів потрібні для розв'язання протиріч.
45. Що стосується отримання достатніх відповідних доказів, то забезпечити впевненість щодо інформації з предмету перевірки, який охоплює період часу, складніше, ніж щодо інформації з предмету перевірки, який охоплює момент часу. Крім того, висновки щодо процесів, як правило, обмежені періодом, охопленим в завданні; практик не надає висновків щодо того, чи триватиме вказаним чином цей процес у майбутньому.
46. Практик розглядає зв'язок між витратами на отримання доказів та корисністю отриманої інформації. Однак складність і витрати самі по собі не є достатньою підставою для відмови від процедури збирання доказів, яка не має альтернативи. Практик використовує професійне судження та професійний скептицизм під час оцінки кількості та якості доказів, та, внаслідок цього, їх достатності та відповідності, під час підготовки висновку з надання впевненості.



*Суттєвість*

47. Суттєвість важлива, коли практик визначає природу, час та обсяг процедур збирання доказів, а також оцінює, чи немає перекручень в інформації з предмету завдання. При розгляді суттєвості практик розглядає та оцінює, які фактори можуть впливати на рішення користувачів. Наприклад, коли відібрані критерії дають можливість різного подання інформації з предмету завдання, практик визначає, як це подання може вплинути на рішення користувачів. Суттєвість розглядається в контексті таких кількісних та якісних факторів, як відносна важливість, природа та ступінь впливу цих факторів на оцінку або вимірювання предмету завдання та інтереси користувачів. Оцінка суттєвості та відносної важливості кількісних та якісних факторів для окремого завдання є предметом судження практика.

*Ризик завдання з надання впевненості*

48. Ризик завдання з надання впевненості — це ризик того, що практик висловить невідповідний висновок за умови, що інформація з предмету завдання суттєво перекручена<sup>9</sup>. Під час виконання завдання з надання обґрунтованої впевненості практик зменшує ризик завдання з надання впевненості до прийнятно низького рівня в умовах завдання для отримання достатньо обґрунтованої впевненості як основи позитивної форми висловлення висновку практика. Рівень ризику завдання з надання впевненості вищий для завдання з надання обмеженої впевненості, ніж для завдання з надання обґрунтованої впевненості, що пояснюється різницею в природі, часі та обсязі процедур збирання доказів. Тим не менш, при виконанні завдання з надання обмеженої впевненості природа, час та обсяг процедур збирання інформації повинні бути достатніми для отримання практиком обґрунтованого рівня впевненості як основи для негативної форми висловлення. Щоби бути обґрунтованим, рівень впевненості, отриманий практиком, повинен підсилити довіру користувачів до інформації з предмету завдання до ступеню, що є більшим, ніж несуттєвий.
49. Ризик завдання з надання впевненості може біти представленим наступними компонентами, хоча й не всі з цих компонентів можуть бути присутніми або значними для всіх завдань з надання впевненості:

<sup>9</sup> а) сюди входить ризик завдань зі складання безпосереднього висновку, де інформація з предмету завдання надається тільки у висновку практика, якщо практик зробить невідповідний висновок, що предмет завдання в усіх суттєвих аспектах відповідає критеріям, наприклад: “На мою думку система внутрішнього контролю ефективна на підставі критеріїв XYZ”;

б) крім ризику завдання з надання впевненості практик стикається з ризиком висловлення невідповідного висновку, коли інформація з предмету завдання не є суттєво перекрученою, а також ризиками втрат через судові позови, негативну рекламу або інші події, що можуть статися в зв'язку з висновком з предмету завдання. Ці ризики не є частиною ризику завдання з надання впевненості.

## МІЖНАРОДНА КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTI

- a) ризик того, що інформація з предмету завдання суттєво перекручена, який в свою чергу складається з:
  - i) властивого ризику: чутливості інформації з предмету завдання до суттєвого викривлення, якщо припустити, що немає відповідних процедур контролю; та
  - ii) ризику контролю: ризику того, що викривленню, яке може виникнути, і яке може бути суттєвим, неможливо буде своєчасно запобігти або виявити та виправити за допомогою системи внутрішнього контролю; та
- б) ризик невиявлення: ризик того, що практик не виявить наявні суттєві викривлення.

На ступінь розгляду практиком кожного з цих компонентів впливають обставини завдання, особливо природа предмету завдання та тип завдання (завдання з надання обґрунтованої впевненості чи завдання з надання обмеженої впевненості), що виконується.

### *Природа, час та обсяг процедур збирання доказів*

- 50. Природа, час та обсяг процедур збирання доказів залежать від самого завдання. Теоретично можливі необмежені варіації процедур збирання доказів. Практично ж, ці варіації дуже важко вказати чітко та однозначно. Практик повинен намагатися вказати їх чітко та однозначно, використовуючи при цьому форму, прийнятну для завдання з надання обґрунтованої впевненості чи завдання з надання обмеженої впевненості<sup>10</sup>.
- 51. “Обґрунтований рівень” — це концепція, що стосується отримання доказів, що є необхідними для того, щоб практик міг зробити висновок відносно інформації з предмету завдання, взятої в цілому. Щоби бути спроможним зробити висновок в позитивній формі, яка необхідна для завдання з надання обґрунтованої впевненості, практик повинен зібрати достатні та відповідні докази, що буде частиною ітеративного систематичного процесу виконання завдання, який включає в себе:
  - a) отримання розуміння предмету та інших обставин завдання, що включає, в залежності від предмету завдання, розуміння внутрішнього контролю;
  - б) оцінку на основі цього розуміння ризиків, що інформація з предмету завдання може біти суттєво перекручена;
  - в) відповідь на оцінені ризики, яка б включала в себе розробку загальних підходів до ризиків та визначення природи, часу та обсягу подальших процедур;

<sup>10</sup> В тих випадках, коли інформація з предмету завдання складається з декількох аспектів, по кожному з аспектів необхідно зробити окремий висновок. Хоча й не всі ці висновки повинні відноситися до одного й того ж рівня процедур збирання доказів, кожен висновок висловлюється у формі, що відповідає або завданню з надання обґрунтованої впевненості, або завданню з надання обмеженої впевненості.

- г) виконання подальших процедур, чітко пов'язаних з визначеними ризиками, із застосуванням сполучення перевірок, спостережень, підтверджень, перерахунків, повторного виконання деяких процедур, аналітичних процедур та запитів. Ці подальші процедури включають процедури перевірки на суттєвість з отриманням підтверджуючої інформації з джерел, незалежних від відповідальної сторони, та, в залежності від природи предмету завдання, тестів ефективності системи контролю; та
- д) оцінку достатності та відповідності доказів.
52. “Обґрунтована впевненість” є меншою за абсолютну впевненість. Зменшення ризику завдання з надання впевненості до нуля майже неможливе або дуже витратне в результаті дії таких факторів, як:
- використання вибіркового тестування;
  - обмежень, властивих внутрішньому контролю;
  - факту, що більшість доказів, що є доступними для практика, скоріше переконуючі, ніж остаточні;
  - використання судження під час збору та оцінки доказів та формулювання висновків на основі цих доказів;
  - в деяких випадках характеристики предмету завдання при їхній оцінці чи вимірюванні по відповідним критеріям.
53. Для виконання як завдання з надання обґрунтованої впевненості, так і завдання з надання обмеженої впевненості потрібні навички виконання таких завдань, знання методів та збір достатніх та відповідних доказів, що буде частиною ітеративного систематичного процесу виконання завдання, який включає отримання розуміння предмету завдання та інших обставин завдання. Природа, час та обсяг процедур збору достатніх та відповідних доказів під час виконання завдання з надання обмеженої впевненості навмисно обмежені в порівнянні з завданням з надання обґрунтованої впевненості. Деякі предмети завдань можуть покриватися окремими стандартами чи положеннями, що стосуються процедур збору достатньої відповідної інформації під час виконання завдань з надання обмеженої впевненості. Так, наприклад, МСЗО 2400 “Завдання з огляду фінансових звітів” вказує, що достатні відповідні докази під час огляду фінансових звітів збираються, в основному, шляхом використання аналітичних процедур та запитів. Якщо відповідні стандарти чи положення відсутні, процедури збору достатніх відповідних доказів будуть мінятися в залежності від обставин завдання, особливо предмету завдання та потреб користувачів та замовника, включно з обмеженнями в часі виконання завдання та його вартості. При виконанні як завдань з надання обґрунтованої впевненості, так і завдань з надання обмеженої впевненості, якщо практику стає відомо про щось, що може призвести до можливого внесення суттєвих змін в інформацію з предмету

## МІЖНАРОДНА КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTI

завдання, практик перевіряє це питання шляхом виконання інших процедур, достатніх для отримання можливості висловити висновок.

*Кількість та якість наявних доказів*

54. На кількість та якість наявних доказів впливають:
- а) характеристики предмету завдання та інформація з предмету завдання. Так, наприклад, слід очікувати менш об'єктивних доказів, якщо інформація з предмету завдання є орієнтованою в майбутнє, а не історичною (дивись параграф 32); та
  - б) інші, крім характеристик предмету завдання, обставини завдання, коли докази, існування яких очікується, відсутні внаслідок, наприклад, часу призначення практика, політикою збереження документів підприємством або обмеженнями, що накладаються відповідальною стороною.
- Зазвичай наявні докази скоріш переконуючі, ніж остаточні.
55. Безумовний висновок не може бути прийнятним для обох типів завдань з надання впевненості у випадку суттєвих обмежень обсягу роботи практика, тобто коли:
- а) обставини не дають практику можливості отримати докази задля зменшення ризику завдання з надання впевненості до прийнятного рівня; або
  - б) відповідальна сторона або замовник накладають обмеження, що не дають практику можливість отримати докази, необхідні для зменшення ризику завдання з надання впевненості до прийнятного рівня.

### **Висновок з надання впевненості**

56. Практик надає письмовий висновок, який містить думку, що передає отриману впевненість щодо інформації з предмету завдання. МСА, МСЗО та МСЗНВ описують основні елементи висновків з надання впевненості. Крім того, практик повинен розглянути й інші аспекти відповідальності, пов'язані із звітуванням, включно з підтриманням зв'язку з вищим керівництвом, якщо це необхідно.
57. В завданнях, що базуються на твердженнях, думка практика може формулюватися:
- а) на основі тверджень відповідальної сторони (наприклад: “На нашу думку твердження відповідальної сторони, що внутрішній контроль є ефективним, є справедливим в усіх суттєвих аспектах, виходячи з критеріїв XYZ”); або
  - б) безпосередньо на основі предмету завдання та критеріїв (наприклад: “На нашу думку внутрішній контроль є ефективним в усіх суттєвих аспектах, виходячи з критеріїв XYZ”).

В завданнях зі складання безпосереднього висновку думка практика формулюється безпосередньо на основі предмету завдання та критеріїв.

58. В завданні з надання обґрунтованої впевненості практик робить висновок в позитивній формі, наприклад: “На нашу думку внутрішній контроль є ефективним в усіх суттєвих аспектах, виходячи з критеріїв XYZ”. Така форма вираження висновку передає “високий рівень впевненості”. Виконавши процедури збору доказів, природа, час та обсяг яких були прийнятними, виходячи з характеристик предмету завдання та інших важливих обставин завдання, що були описані в звіті з завдання, практик отримав достатні відповідні докази, які дозволили знизити ризик завдання з надання впевненості до прийнятно низького рівня.
59. В завданні з надання обмеженої впевненості практик робить висновок в негативній формі, наприклад: “Під час нашої роботи, яка описана в даному висновку, ми не виявили нічого, що змусило б нас вважати, що внутрішній контроль не є ефективним в усіх суттєвих аспектах, виходячи з критеріїв XYZ”. Така форма вираження висновку передає “помірний рівень впевненості”, що є пропорційним до рівня процедур збору доказів, які виконує практик, виходячи з характеристик предмету завдання та інших важливих обставин завдання, що були описані в звіті з завдання.
60. Практик не може зробити безумовний висновок для обох типів завдань з надання впевненості в тих випадках, коли присутні наступні обставини, а їхній вплив може бути або є на думку практика суттєвим:
- а) є обмеження обсягу роботи практика (дивись параграф 55). Практик може зробити умовний висновок або відмовитись від висловлювання висновку в залежності від того, наскільки суттєвим або глибоким є таке обмеження. В деяких випадках практик повинен розглянути можливість відмови від виконання завдання.
  - б) в тих випадках, коли:
    - і) висновок практика формулюється на основі тверджень відповідальної сторони, але ці твердження не є правдивими в усіх суттєвих аспектах; або
    - ii) висновок практика формулюється безпосередньо на основі предмету завдання та критеріїв, але інформація з предмету завдання є суттєво перекрученою<sup>11</sup>,
- практик висловлює умовний або негативний висновок в залежності від того, наскільки суттєвими або глибокими є такі обставини.

<sup>11</sup> В випадках виконання завдання зі складання безпосереднього висновку, коли інформація з предмету завдання подається лише у висновку практика, а практик визначає, що предмет завдання не в усіх суттєвих аспектах відповідає критеріям, наприклад: “На нашу думку, внутрішній контроль є ефективним за винятком [...] в усіх інших суттєвих аспектах, виходячи з критеріїв XYZ”; подібний висновок вважається також умовним або негативним (в залежності від обставин).

- в) коли після прийняття завдання з'ясується, що критерії є неприйнятними, або предмет завдання не стосується завдання з надання впевненості. Практик висловлює:
- і) умовний або негативний висновок в залежності від того, наскільки суттєвими або глибокими є обставини, коли неприйнятні критерії або невідповідний предмет завдання можуть вводити користувачів в оману; або
  - іі) умовний висновок або відмову від висловлювання висновку в інших випадках в залежності від того, наскільки суттєвими або глибокими є такі обставини.

В деяких випадках практик повинен розглянути можливість відмови від виконання завдання.

## **Неналежне використання прізвища/найменування практика**

61. Практика зв'язують з предметом завдання в тих випадках, коли він висловлює свою думку з предмету завдання, або коли він погоджується на використання свого прізвища/найменування в професійному зв'язку з цим предметом завдання. Якщо прізвище/найменування практика не асоціюється в такий спосіб, будь-яка третя сторона не може накласти відповідальність на практика. Якщо практику стає відомо, що будь-яка сторона неналежно використовує прізвище/найменування практика в зв'язку з предметом завдання, практик повинен вимагати від цієї сторони припинити такі дії. Практик також повинен розглянути, які інші дії можуть виявитися необхідними, наприклад, інформування всіх відомих йому користувачів з третьої сторони про неналежне використання свого прізвища/найменування або звертання за порадою до юриста.

## **Застосування в державному секторі**

1. *Дана Концептуальна Основа стосується всіх професійних бухгалтерів, що працюють в державному секторі, та які не залежать від підприємства/організації, для яких вони виконують завдання з надання впевненості. Якщо професійний бухгалтер, що працює в державному секторі, не є незалежним від підприємства/організації, для яких він виконує завдання з надання впевненості, слід користуватися порадами, викладеними в виносці 1.*

## Різниця між завданням з надання обґрунтованої впевненості та завданням з надання обмеженої впевненості

В даному Додатку викладається різниця між завданням з надання обґрунтованої впевненості та завданням з надання обмеженої впевненості, які було описано в даній Концептуальній основі (дивись відповідні параграфи).

Тип завдання	Мета	Процедури збору доказів <sup>12</sup>	Висновок з завдання з надання впевненості
<b>Завдання з надання обґрунтованої впевненості</b>	Зменшення ризику завдання з надання впевненості до прийнятно низького рівня в обставинах завдання як основи для позитивної форми висловлювання висновку практика (параграф 11)	Достатні та відповідні докази отримуються як частина систематичного процесу виконання завдання, який включає: <ul style="list-style-type: none"> <li>• отримання розуміння обставин завдання;</li> <li>• оцінку ризиків;</li> <li>• відповідь на оцінені ризику;</li> <li>• виконання подальших процедур, що складаються зі сполучення перевірок, спостережень, підтверджень, перерахунків, повторного виконання деяких процедур, аналітичних процедур та запитів. Такі подальші процедури включають процедури перевірки на суттєвість з отриманням підтверджуючої інформації, та, в залежності від природи предмету завдання, тестів</li> </ul>	Опис обставин завдання та позитивна форма висловлювання думки (параграф 58)

<sup>12</sup> Докладний розгляд вимог до збору інформації можливий тільки в рамках МСЗНВ для конкретних предметів завдань.

МІЖНАРОДНА КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ  
ВПЕВНЕНОСТІ

Тип завдання	Мета	Процедури збору доказів <sup>12</sup>	Висновок з завдання з надання впевненості
		ефективності системи контролю; • та оцінку отриманих доказів (параграф 51 та 52)	
Завдання з надання обмеженої впевненості	Зменшення ризику завдання з надання впевненості до рівня, що є прийнятним в обставинах завдання, але більшого, ніж при завданні з надання обґрунтованої впевненості, як основи для негативної форми висловлювання висновку практика (параграф 11)	Достатні та відповідні докази отримуються як частина систематичного процесу виконання завдання, що включає отримання розуміння предмету завдання та інших обставин завдання, але в якому процедури навмисно обмежені у порівнянні з завданням з надання обґрунтованої впевненості (параграф 53)	Опис обставин завдання та негативна форма висловлювання думки (параграф 59)



# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 200

## МЕТА ТА ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ АУДИТУ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

(чинний для аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, що починаються з 15 грудня 2005 р. або пізніше. Додаток містить відповідні зміни до Стандарту, що наберуть чинності в майбутньому)\*

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1
Мета аудиту фінансових звітів .....	2—3
Етичні вимоги, що стосуються аудиту фінансових звітів .....	4—5
Виконання аудиту фінансових звітів .....	6—9
Обсяг аудиту фінансових звітів .....	10—14
Професійний скептицизм .....	15—16
Обґрунтована впевненість .....	17—21
Аудиторський ризик та суттєвість .....	22—32
Відповідальність за фінансові звіти .....	33—36
Визначення прийнятності концептуальної основи фінансової звітності ..	37—48
Висловлення думки про фінансові звіти .....	49—51
Дата набрання чинності .....	52
Додаток: Відповідні зміни до МСА 200 внаслідок прийняття МСА 230 (переглянутого), що набирають чинності для аудиту фінансових звітів за періоди, які починаються з 15 червня 2006 р. або пізніше	

\* МСА 315 “Розуміння суб’єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”, МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” та МСА 500 “Аудиторські докази” обумовили відповідні зміни до МСА 200. Ці зміни є чинними для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з 15 грудня 2004 р. або пізніше; їх внесено до тексту МСА 200.

МСА 700 (переглянутий) “Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення” також спричинив відповідні зміни до МСА 200. Упровадження останнього речення параграфу 3 та параграфів 37–48 переглянутого МСА 200 відкладено до часу, коли набере чинності запропонований МСА 701 “Висновок незалежного аудитора про іншу історичну фінансову інформацію” (дата визначатиметься пізніше). Решта переглянутого МСА 220 набирає чинності для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з 15 грудня 2005 р. або пізніше; вони внесені до тексту МСА 220.

МСА 230 (переглянутий) “Документація з аудиторської перевірки” обумовив відповідні зміни до МСА 200. Ці зміни набирають чинності для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються 15 червня 2006 р. або пізніше. Ці відповідні зміни наведено в Додатку до цього МСА.

## МЕТА ТА ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ АУДИТУ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 200 “Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів” слід читати в контексті “Передмови до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, яка визначає застосування та статус МСА.

## Вступ

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) встановлює положення та надає рекомендації щодо мети та загальних принципів аудиту фінансових звітів. Він також описує відповідальність управлінського персоналу за складання та подання фінансових звітів, а також за ідентифікацію концептуальної основи фінансової звітності, яку слід застосовувати під час складання фінансових звітів, що її називають в МСА “застосовною концептуальною основою фінансової звітності”.

## Мета аудиту фінансових звітів

2. **Мета аудиту фінансових звітів полягає в наданні аудиторіві можливості висловити думку про те, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.**
3. Як визначено в Міжнародній концептуальній основі завдань з надання впевненості, аудит фінансових звітів є завданням з надання впевненості. Концептуальна основа визначає та описує елементи та цілі завдання з надання впевненості. МСА застосовують Концептуальну основу в контексті аудиту фінансових звітів та містять основні принципи та важливі процедури, а також відповідні рекомендації, які слід застосовувати під час аудиту. У параграфах 34—35 цього МСА обговорюється значення терміну “фінансові звіти” та відповідальність управлінського персоналу за ці звіти. Як визначено в Концептуальній основі, умовою прийняття завдання з надання впевненості є те, що критерії, наведені у визначенні, “відповідають завданню та є доступними для передбачуваних користувачів”. У параграфах 37-48 цього МСА обговорюються відповідні критерії для аудиту фінансових звітів та їх доступність для передбачуваних користувачів шляхом розгляду аудитором прийнятності концептуальної основи фінансової звітності<sup>1</sup>.

## Етичні вимоги, що стосуються аудиту фінансових звітів

4. **Аудитор повинен виконувати відповідні етичні вимоги, що стосуються завдань з аудиту.**
5. Як обговорюється в МСА 220 “Контроль якості аудиту історичної фінансової інформації”, етичні вимоги, що стосуються аудиту фінансових звітів, первісно становили Частина А та В Кодексу етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів (Кодексу

<sup>1</sup> Введення в дію останнього речення параграфу 3 відкладено до часу, коли набере чинності запропонований МСА 701 “Висновок незалежного аудитора про іншу історичну фінансову інформацію” (дата визначатиметься пізніше).

МФБ), а також національні вимоги, які є більш жорсткими. МСА 220 визначає фундаментальні принципи професійної етики, встановлені Частинами А та В Кодексу МФБ, та установлює відповідальність партнера з завдання стосовно етичних вимог. МСА 220 визнає, що група з завдання має право покладатися на системи фірми з виконання зобов'язань стосовно процедур контролю якості, застосованих до окремого завдання з аудиту (наприклад, стосовно навичок та компетентності персоналу – завдяки політиці комплектування кадрами та професійної підготовки; незалежності – завдяки накопиченню та повідомленню відповідної інформації про незалежність; підтримання стосунків з клієнтами – завдяки системам прийняття та збереження клієнтів; дотримання нормативних та законодавчих вимог – завдяки процесу моніторингу), якщо інформація, надана фірмою або іншими сторонами, не вказує на інше). Міжнародний стандарт контролю якості (МСКЯ) 1 “Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інші завдання з надання впевненості, та надають супутні послуги” вимагає від фірми встановлення політики та процедур, призначених для надання їй обґрунтованої впевненості в тому, що фірма та її персонал дотримуються відповідних етичних вимог.

## **Виконання аудиту фінансових звітів**

- 6. Аудитор повинен виконувати аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту.**
7. МСА містять основні принципи та важливі процедури, а також відповідні рекомендації у вигляді пояснювального та іншого матеріалу, включаючи додатки. Основні принципи й важливі процедури слід розуміти та застосовувати в контексті пояснювального та іншого матеріалу, який надає рекомендації щодо їх застосування. Слід розглядати текст усього стандарту, щоби зрозуміти та застосовувати основні принципи і важливі процедури.
8. Під час виконання аудиту відповідно до МСА аудитор також знає та враховує Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПА), застосовні до завдання з аудиту. ПМПА надає пояснювальні рекомендації та практичну допомогу аудиторам у запровадженні МСА. Аудитор, який не застосовує рекомендації, включені до відповідного ПМПА, повинен бути готовим пояснити, як він дотримувався основних принципів та важливих процедур МСА, розглянутих у ПМПА.
9. Аудитор може також виконувати аудит відповідно до МСА та стандартів аудиту конкретної юрисдикції або країни.

## Обсяг аудиту фінансових звітів

10. Термін “обсяг аудиту” означає процедури аудиту, що за даних обставин на основі судження аудитора та МСА вважаються необхідними для досягнення мети аудиту.
11. **При визначенні аудиторських процедур, які необхідно виконати для проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, аудитор повинен дотримуватися вимог усіх Міжнародних стандартів аудиту, що стосуються конкретного завдання з аудиту.**
12. Під час виконання аудиту від аудиторів може вимагатись дотримання інших професійних, законодавчих або нормативних актів, крім вимог МСА. МСА не відміняють місцеві закони та нормативні акти, що стосуються аудиту фінансових звітів. У випадку, коли такі національні законодавчі та нормативні акти відрізняються від МСА, аудит, виконаний відповідно до місцевих законів та нормативних актів, не буде автоматично відповідати вимогам МСА.
13. Якщо аудитор виконує аудит відповідно до МСА та стандартів аудиту конкретної юрисдикції або країни, аудитор, окрім дотримання вимог всіх Міжнародних стандартів аудиту, що стосуються конкретного завдання з аудиту, виконує також додаткові аудиторські процедури, необхідні для дотримання вимог відповідних стандартів аудитів такої юрисдикції або країни.
14. **Аудиторів не слід заявляти про дотримання вимог Міжнародних стандартів аудиту, якщо він не виконав повністю вимоги всіх Міжнародних стандартів аудиту, що стосуються конкретного завдання з аудиту.**

## Професійний скептицизм

15. **Аудитор повинен планувати і виконувати аудиторську перевірку з професійним скептицизмом, усвідомлюючи, що можуть існувати обставини, які є причиною суттєвого викривлення у фінансових звітах.**
16. Професійний скептицизм 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. Наприклад, професійний скептицизм потрібний аудиторіві протягом процесу аудиторської перевірки для зменшення ризику невиявлення незвичних обставин, надмірного узагальнення під час формування висновків з аудиторських спостережень і використання помилкових припущень при визначенні характеру, часу й обсягу аудиторських

процедур та оцінюванні їх результатів. Роблячи запити та виконуючи інші аудиторські процедури, аудитор не задовольняється отриманням менш ніж переконливих аудиторських доказів, що базуються на припущенні про добросовісність та чесність управлінського та найвищого управлінського персоналу. Відповідно, пояснення управлінського персоналу не замінюють отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів для формування обґрунтованих висновків, що їх буде покладено в основу аудиторської думки.

## Обґрунтована впевненість

17. Аудитор, що проводить аудит відповідно до МСА, отримує обґрунтовану впевненість у тому, що фінансові звіти в цілому не містять суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки. Концепція обґрунтованої впевненості пов'язана з накопиченням аудиторських доказів, потрібних аудиторі для висновку про відсутність суттєвих викривлень у фінансових звітах, розглянутих в цілому. Обґрунтована впевненість стосується всього процесу аудиту.
18. Аудитор не може отримати абсолютну впевненість, оскільки існують обмеження, властиві аудиторській перевірці, які впливають на можливість аудитора виявити суттєві викривлення. Це є наслідком дії таких чинників, як:
  - використання тестування;
  - обмеження, властиві будь-якій системі бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю (наприклад, можливість нехтування ним керівництва або змови);
  - більшість аудиторських доказів є радше переконливими, ніж остаточними.
19. Крім того, робота, що її виконує аудитор для формування думки, базується на його судженнях, зокрема, про:
  - а) збирання аудиторських доказів (наприклад, під час визначення характеру, часу та обсягу аудиторських процедур);
  - б) формування висновків на основі зібраних доказів (наприклад, визначення обґрунтованості оцінок, зроблених управлінським персоналом під час складання фінансових звітів).
20. Крім того, на переконливість доказів, доступних для формування висновків про конкретні твердження<sup>2</sup> (наприклад, операції між зв'язаними сторонами), можуть впливати інші обмеження. Для таких випадків у деяких МСА визначено спеціальні аудиторські процедури, які,

<sup>2</sup> У параграфах 15—18 МСА 500 “Аудиторські докази” розглядається застосування тверджень під час отримання аудиторських доказів.

завдяки характерові конкретних тверджень, дають достатні аудиторські докази за відсутності:

- а) незвичайних обставин, які збільшують ризик суттєвих викривлень за межі звичайно очікуваного, або
  - б) будь-якої ознаки наявності суттєвих викривлень.
21. Відповідно, внаслідок наведених вище чинників, аудиторська перевірка не є гарантією того, що фінансові звіти не містять суттєвого викривлення, оскільки отримати абсолютну впевненість неможливо. Крім цього, аудиторський висновок не гарантує майбутньої життєздатності суб'єкта господарювання, ні ефективності, ані результативності ведення справ суб'єкта господарювання управлінським персоналом.

## Аудиторський ризик та суттєвість

22. Суб'єкти господарювання дотримуються розробленої стратегії досягнення своїх цілей та залежно від характеру своєї діяльності та галузі, регуляторного середовища, в якому вони функціонують, а також розміру та складності, вони стикаються з багатьма ризиками бізнесу<sup>3</sup>. Управлінський персонал несе відповідальність за ідентифікацію таких ризиків та відповіді на них. Проте, не всі ризики пов'язані зі складанням фінансових звітів. Аудитор у кінцевому підсумку цікавиться лише ризиками, які можуть впливати на фінансові звіти.
23. Аудитор отримує та оцінює аудиторські докази для одержання обґрунтованої впевненості в тому, чи відображають фінансові звіти справедливо і достовірно (або чи подають достовірно, у всіх суттєвих аспектах) інформацію відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Концепція обґрунтованої впевненості визнає, що існує ризик невідповідності аудиторської думки. Ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку, коли фінансові звіти суттєво викривлені, відомий як “аудиторський ризик”<sup>4</sup>.
24. **Аудиторів слід планувати та виконувати аудиторську перевірку для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, який узгоджується з метою перевірки.** Аудитор зменшує аудиторський ризик шляхом розробки та виконання аудиторських процедур для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів, щоби бути в змозі формулювати обґрунтовані висновки, на яких базуватиметься аудиторська думка. Якщо аудитор зменшив аудиторський ризик до прийнятно низького рівня, отримують обґрунтовану впевненість.

<sup>3</sup> У параграфах 30—34 МСА 315 “Розуміння суб'єкта господарювання і його середовища та оцінка ризиків суттєвого викривлення” розглядається концепція ризиків бізнесу та їх зв'язок з ризиками суттєвого викривлення.

<sup>4</sup> Це визначення аудиторського ризику не охоплює ризик того, що аудитор може помилково висловити думку, що фінансові звіти суттєво викривлені.

25. Аудиторський ризик – це функція ризику суттєвого викривлення фінансових звітів (або просто “ризик суттєвого викривлення”) (тобто, ризик того, що фінансові звіти суттєво викривлені до аудиторської перевірки) та ризику того, що аудитор не виявить таке викривлення (“ризик невиявлення”). Аудитор виконує аудиторські процедури, щоби оцінити ризик суттєвого викривлення та прагне обмежити ризик невиявлення, виконуючи подальші аудиторські процедури, що ґрунтуються на цій оцінці (див. МСА 315 “Розуміння суб’єкта господарювання і його середовища та оцінка ризиків суттєвого викривлення” та МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків”). 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 (див. МСА 500 “Аудиторські докази”) та виконання аудиторських процедур відповідно до оцінених ризиків з метою отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів.
26. Аудитора цікавлять суттєві викривлення, і він не несе відповідальності за виявлення викривлень, несуттєвих для фінансових звітів у цілому. Аудитор розглядає, чи є суттєвим вплив ідентифікованих не виправлених викривлень, окремо або в сукупності, для фінансових звітів, взятих у цілому. Суттєвість та аудиторський ризик взаємозв’язані (див. МСА 320 “Суттєвість в аудиті”). З метою розробки аудиторських процедур для визначення наявності викривлень, суттєвих для фінансових звітів у цілому, аудитор розглядає ризик суттєвого викривлення на двох рівнях: загальному рівні фінансових звітів та в зв’язку з класами операцій, залишками на рахунках, розкриттям інформації та пов’язаними з нею твердженнями<sup>5</sup>.
27. Аудитор розглядає ризик суттєвого викривлення на загальному рівні фінансових звітів, який означає ризики суттєвого викривлення, що стосується всіх фінансових звітів у цілому, та потенційно може впливати на багато тверджень. Ризики такого характеру часто пов’язані з середовищем контролю суб’єкта господарювання (хоча ці ризики також можуть бути пов’язаними з іншими чинниками, наприклад, погіршенням економічних умов), та необов’язково є ризиками, які можна ідентифікувати щодо конкретних тверджень на рівні класу операцій, залишку на рахунку або розкриття інформації. Вірніше, цей загальний ризик відображає обставини, які збільшують ризик того, що суттєві викривлення можуть бути в будь-якій кількості різних тверджень, наприклад, через недотримання внутрішнього контролю управлінським персоналом. Такі ризики можуть бути особливо значущими під час

<sup>5</sup> МСА 315 “Розуміння суб’єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвого викривлення” надає додаткові рекомендації щодо вимоги до аудитора оцінювати ризики суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів та рівні тверджень.



розгляду аудитором ризику суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Відповідь аудитора на оцінений ризик суттєвого викривлення на загальному рівні фінансових звітів складається з розгляду: знань, навичок та здатності персоналу, якому доручені значні обов'язки щодо завдання, включаючи залучення експертів; відповідних рівнів нагляду; можливості існування подій або умов, що можуть викликати значний сумнів щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність безперервно.

28. Аудитор розглядає також ризик суттєвого викривлення на рівні класу операцій, залишку на рахунку та розкриття інформації, тому що такий аналіз прямо допомагає визначити характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур на рівні тверджень<sup>6</sup>. Аудитор намагається отримати достатні та відповідні аудиторські докази на рівні класу операцій, залишку на рахунку та розкриття інформації таким чином, який надасть аудиторowi можливість, на етапі завершення аудиту, висловити думку про фінансові звіти в цілому при прийняттю низькому рівні аудиторського ризику. Аудитор застосовує різні підходи для досягнення цієї мети<sup>7</sup>.
29. Наступні параграфи надають пояснення компонентів аудиторського ризику. Ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень складається з таких двох компонентів:
- “властивий ризик” – це чутливість твердження до викривлення, яке може бути суттєвим, окремо або в сукупності з іншими твердженнями, якщо припустити, що немає відповідних процедур контролю. Ризик таких викривлень більший для деяких тверджень та пов'язаних з ними класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації, ніж для інших. Наприклад, ймовірніше, що будуть викривлені складні обчислення, ніж прості. Рахунки, що складаються з сум, отриманих на основі облікових попередніх оцінок, яким притаманна значна невизначеність оцінки, становлять більший ризик, ніж рахунки, що складаються з відносно рутинних, фактичних даних. Зовнішні чинники, що спричиняють ризики бізнесу, також можуть впливати на властивий ризик. Наприклад, вдосконалення технології може зробити певний продукт застарілим і бути тим самим причиною більшої схильності до завищення запасів. Крім обставин, притаманних певному твердженню, чинники суб'єкта господарювання то його середовища, що пов'язані з кількома або всіма класами операцій, залишками на рахунках або

<sup>6</sup> МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” надає додаткові рекомендації щодо вимоги до аудитора розробляти та виконувати подальші аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків на рівні тверджень.

<sup>7</sup> Аудитор може скористатися моделлю, яка визначає загальний взаємозв'язок між компонентами аудиторського ризику мовою математики з метою отримання відповідного рівня ризику виявлення. Деякі аудитори вважають таку модель корисною під час планування аудиторських процедур для досягнення потрібного аудиторського ризику, хоч застосування такої моделі не виключає судження, властивого процесу аудиторської перевірки.

розкриттям інформації, можуть впливати на властивий ризик, пов'язаний з конкретним твердженням. Ці чинники можуть охоплювати, наприклад, відсутність робочого капіталу, достатнього для продовження діяльності, або спад у галузі, що характеризується великою кількістю банкрутств;

- “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. Цей ризик є функцією ефективності структури та функціонування системи внутрішнього контролю в досягненні цілей суб'єкта господарювання щодо складання фінансових звітів суб'єкта господарювання. Деякий ризик контролю існує завжди внаслідок властивих обмежень системи внутрішнього контролю.
30. Властивий ризик та ризик внутрішнього контролю – це ризики суб'єкта господарювання; вони існують незалежно від аудиторської перевірки фінансових звітів. Від аудитора вимагається оцінити ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень як основи для подальших аудиторських процедур, хоча така оцінка є більше судженням, ніж точною оцінкою ризику. Якщо оцінка аудитором ризику суттєвого викривлення складається також з очікування операційної ефективності процедур контролю, аудитор виконує тести процедур контролю для підтвердження оцінки ризику. МСА, як правило, не посилаються окремо на оцінку властивого ризику та ризику контролю, а переважно на комбіновану оцінку “ризика суттєвого викривлення”. Хоча МСА звичайно описують комбіновану оцінку ризику суттєвого викривлення, аудитор може здійснювати окрему чи комбіновану оцінку властивого ризику та ризику контролю, залежно від аудиторських методів або методологій, які аудитор вважає кращими, та міркувань практичності. Оцінку ризику суттєвого викривлення можна виражати в кількісних одиницях, наприклад у відсотках, або не кількісних одиницях. У будь-якому випадку, необхідність здійснювати відповідні оцінки ризику для аудитора є важливішою, ніж різні підходи, за допомогою яких вони здійснюються.
31. “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. Ризик невиявлення – це функція ефективності аудиторської процедури та її застосування аудитором. Ризик невиявлення не можна зменшити до нуля, тому що аудитор, як правило, не перевіряє весь клас операцій, всі залишки на рахунках або розкриття всієї інформації, а також внаслідок інших чинників. Ці інші чинники охоплюють можливість того, що аудитор може обрати невідповідну аудиторську процедуру, неправильно застосувати відповідну аудиторську процедуру або неправильно тлумачити результати

аудиторської перевірки. Ці інші чинники, як правило, можна враховувати за допомогою відповідного планування, належного призначення персоналу до групи з завдання, застосування професійного скептицизму та нагляду і огляду виконаної аудиторської роботи.

32. Ризик невиявлення пов'язаний з характером, часом та обсягом аудиторських процедур, які визначає аудитор для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. При даному рівні аудиторського ризику прийнятний рівень ризику невиявлення обернено пропорційний 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.

## Відповідальність за фінансові звіти

33. Тим часом як аудитор несе відповідальність за формування та висловлення думки стосовно фінансових звітів, відповідальність за складання та подання фінансових звітів згідно зі застосовною концептуальною основою фінансової звітності є відповідальністю управлінського персоналу<sup>8</sup> суб'єкта господарювання при здійсненні нагляду особами, яким довірено найвище управління<sup>9</sup>. Аудит фінансових звітів не позбавляє управлінський персонал або найвищий управлінський персонал від їхньої відповідальності.
34. Термін “фінансові звіти” означає структуроване подання фінансової інформації, до складу якої зазвичай входять примітки, що додаються, зроблені на основі облікових записів та призначені для інформування про економічні ресурси або зобов'язання суб'єкта господарювання на певну дату або про зміни в них протягом періоду часу відповідно до концептуальної основи фінансової звітності. Цей термін може означати повний пакет фінансових звітів, а також й окремих фінансовий звіт, наприклад, баланс або звіт про доходи та витрати та відповідні пояснювальні примітки.
35. Вимоги концептуальної основи фінансової звітності визначають форму та зміст фінансових звітів, та склад повного пакету фінансових звітів. Для деяких концептуальних основ фінансової звітності один фінансовий звіт, такий як звіт про рух грошових коштів, та пов'язані з ним пояснювальні примітки становитимуть повний комплект фінансових звітів. Так,

<sup>8</sup> Термін “управлінський персонал” вживається в цьому МСА для позначення осіб, що несуть відповідальність за складання та подання фінансових звітів. Залежно від законодавчої бази в конкретній юрисдикції можуть бути доречними інші терміни.

<sup>9</sup> Структури управління варіюються в різних країнах, відображаючи культурне та правове середовище. Отже, відносна відповідальність управлінського персоналу та найвищого управлінського персоналу може варіюватись залежно від юридичної відповідальності в конкретній юрисдикції.

наприклад, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектора (МСБОДС) “Фінансова звітність за касовим методом бухгалтерського обліку” встановлює, що первинний фінансовий звіт – це звіт про надходження та виплати грошових коштів, якщо суб’єкт господарювання державного сектору складає та подає свої фінансові звіти відповідно до цього МСБОДС. З іншого боку, фінансові звіти, складені відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), призначені надавати інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки суб’єкта господарювання. Згідно з МСФЗ повний пакет фінансових звітів складається з балансу, звіту про прибутки та збитки, звіту про зміни у власному капіталі, звіту про рух грошових коштів, приміток, що містять стислий опис суттєвих аспектів облікової політики, та інших пояснювальних приміток.

36. Управлінський персонал несе відповідальність за визначення концептуальної основи фінансової звітності, яку слід застосовувати для складання та подання фінансових звітів. Управлінський персонал відповідає також за складання та подання фінансових звітів відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності. 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 обставин.

## **Визначення прийнятності концептуальної основи фінансової звітності<sup>10</sup>**

37. Аудитор має визначити, чи є прийнятною концептуальна основа фінансової звітності, застосована управлінським персоналом для складання фінансових звітів. Аудитор, як правило, здійснює це визначення під час розгляду, чи приймати завдання з аудиту, як це вказано в МСА 210 “Умови завдань з аудиторської перевірки”. Прийнятна концептуальна основа фінансової звітності зазначається в МСА як “застосовна концептуальна основа фінансової звітності”.
38. Аудитор визначає, чи є прийнятною концептуальна основа фінансової звітності, застосована управлінським персоналом, розглядаючи характер

<sup>10</sup> Введення в дію параграфів 37-48 переглянутого МСА 200 відкладено до часу, коли набере чинності запропонований МСА 701 “Висновок незалежного аудитора про іншу історичну фінансову інформацію” (дата визначатиметься пізніше).

суб'єкта господарювання (наприклад, чи є він комерційним підприємством, підприємством державного сектору або неприбутковою організацією) та мету фінансових звітів.

**Фінансові звіти, призначені відповідати потребам конкретних користувачів у фінансовій інформації**

39. У деяких випадках метою фінансових звітів буде задоволення потреб конкретних користувачів у фінансовій інформації. Інформаційні потреби цих конкретних користувачів визначатимуть за таких обставин застосовну концептуальну основу фінансової звітності. Прикладами концептуальних основ фінансової звітності, що задовольняють потреби конкретних користувачів, є: облік за базою оподаткування для комплексу фінансових звітів, що додаються до податкової декларації суб'єкта господарювання; положення фінансової звітності державного регуляторного органа щодо комплексу фінансових звітів для задоволення інформаційних потреб цього органа; або концептуальна основа фінансової звітності, встановлена угодою, що визначає, які фінансові звіти слід складати. Фінансові звіти, складені у відповідності до таких концептуальних основ фінансової звітності, можуть бути єдиними фінансовими звітами, складеними суб'єктом господарювання; за таких обставин вони часто використовуються користувачами крім тих користувачів, для яких призначена ця концептуальна основа фінансової звітності. Незважаючи на широке розповсюдження фінансових звітів за таких обставин, ці фінансові звіти все ще вважаються призначеними для задоволення потреб конкретних користувачів у фінансовій інформації з метою МСА. МСА 800 “Висновок незалежного аудитора при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення” встановлює положення й надає рекомендації щодо фінансових звітів, метою яких є задоволення потреб конкретних користувачів у фінансовій інформації. Хоча конкретні користувачі можуть бути не ідентифікованими, фінансові звіти, складені відповідно до концептуальної основи, не призначеної для досягнення достовірного подання, також розглянуто в МСА 800.

**Фінансові звіти, призначені для задоволення загальних потреб широкого кола користувачів у фінансовій інформації**

40. Багато користувачів фінансовими звітами не можуть вимагати фінансових звітів, спеціально складених для задоволення їх конкретних інформаційних потреб. Хоча всі інформаційні потреби конкретних користувачів задовольнити неможливо, є потреби у фінансовій інформації, загальні для широкого кола користувачів. Фінансові звіти, складені відповідно до концептуальної основи фінансової звітності, призначеної для задоволення загальних інформаційних потреб широкого кола користувачів, називають “фінансовими звітами загального призначення”.

**Концептуальні основи фінансової звітності, встановлені вповноваженими або визнаними організаціями**

41. У даний час немає всесвітньо визнаної об'єктивної та офіційної основи для оцінювання прийнятності концептуальних основ фінансової звітності, передбачених для фінансових звітів загального призначення. Поки такої основи не існує, припускається, що концептуальні основи фінансової звітності, встановлені організаціями, вповноваженими або визнаними видавати стандарти, що їх використовуватимуть певні типи суб'єктів господарювання, є прийнятними для фінансових звітів загального призначення, складених такими суб'єктами господарювання, за умови, що ці організації дотримуються визнаного та прозорого процесу, який полягає в обговоренні та врахуванні думок широкого кола зацікавлених сторін. Прикладами таких концептуальних основ фінансової звітності є:

- МСФЗ, розроблені Радою з Міжнародних стандартів фінансової звітності;
- МСБОДС, розроблені Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів; та
- загальноприйняті принципи обліку, розроблені визнаною організацією, що встановлює стандарти в певній юрисдикції.

Ці концептуальні основи фінансової звітності часто ідентифікують як застосовну концептуальну основу фінансової звітності в законодавчих і нормативних вимогах, які регулюють складання фінансових звітів загального призначення. Що стосується концептуальних основ фінансової звітності, призначених відповідати конкретним потребам державного регуляторного органу, слід звертатися до МСА 800.

**Концептуальні основи фінансової звітності, доповнені законодавчими та нормативними вимогами**

42. У деяких юрисдикціях законодавчі та нормативні вимоги можуть доповнювати концептуальну основу фінансової звітності, прийняту управлінським персоналом, додатковими вимогами, що стосуються складання та подання фінансових звітів. У цих юрисдикціях застосовна концептуальна основа фінансової звітності з метою застосування МСА містить як ідентифіковану концептуальну основу фінансової звітності, так і ці додаткові вимоги за умови, що вони не суперечать застосовній концептуальній основі фінансової звітності. Наприклад, це може бути випадок, коли додаткові вимоги визначають розкриття інформації на додаток до розкриття інформації, що його вимагає ідентифікована концептуальна основа фінансової звітності, або коли вони обмежують прийнятні вибори, які можна роботи в ідентифікованій концептуальній

основі фінансової звітності. Якщо додаткові вимоги суперечать застосовній 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 (див. МСА 701 “Модифікація висновку незалежного аудитора”).

**Юрисдикції, що не мають уповноваженої або визнаної організації, що встановлює стандарти**

43. Якщо суб’єкт господарювання зареєстрований або здійснює діяльність в юрисдикції, що не має вповноваженої або визнаної організації, яка встановлює стандарти, суб’єкт господарювання ідентифікує застосовну концептуальну основу фінансової звітності. Часто практикою в таких юрисдикціях є застосування концептуальної основи фінансової звітності, встановленої однією з організацій, зазначених у параграфі 41. В якості альтернативи в певній юрисдикції можуть бути встановлені методи та процедури облікової практики, які є загально визнаними як застосовна концептуальна основа фінансової звітності для фінансових звітів загального призначення, що складаються певними визначеними суб’єктами господарювання, які здійснюють діяльність у цій юрисдикції. Якщо така концептуальна основа фінансової звітності прийнята суб’єктом господарювання, аудитор визначає, чи можна вважати, що методи та процедури облікової практики спільно становлять застосовну концептуальну основу фінансової звітності для фінансових звітів загального призначення. Якщо такі методи та процедури облікової практики широко застосовуються в певній юрисдикції, представники бухгалтерської професії в цій юрисдикції можуть розглянути застосовність концептуальної основи фінансової звітності за дорученням аудиторів. В інших випадках аудитор робить таке визначення, розглядаючи, чи мають методи та процедури облікової практики якісні характеристики, що їх, як правило, мають застосовні концептуальні основи фінансової звітності, або порівнюючи методи та процедури облікової практики з вимогами існуючої концептуальної основи фінансової звітності, що вважається застосовною.

44. Застосовні концептуальні основи фінансової звітності для фінансових звітів загального призначення, як правило, мають такі якісні характеристики, що приводять до корисності інформації, наданої у фінансових звітах, для користувачів:

- а) доречність, тобто інформація, надана в фінансових звітах, є доречною для характеру суб’єкта господарювання та мети фінансових звітів. (Наприклад, у випадку комерційного підприємства, що складає фінансові звіти загального призначення, доречність оцінюють, виходячи з інформації, необхідної для

- задоволення загальних інформаційних потреб широкого кола користувачів під час прийняття економічних рішень. Як правило, ці потреби задовольняються достовірним поданням фінансового стану, фінансових результатів діяльності та грошових потоків комерційного підприємства);
- б) повнота, тобто операції та події, залишки на рахунках та розкриття інформації, що впливають на достовірне подання фінансових звітів, не пропущені;
  - в) достовірність, тобто інформація, надана в фінансових звітах:
    - i) відображає економічну сутність подій та операцій, а не лише їх юридичну форму;
    - ii) призводить до обґрунтовано послідовної оцінки вартості, оцінки, подання та розкриття інформації при використанні за подібних обставин;
  - г) нейтральність, тобто вона сприяє тому, що інформація в фінансових звітах вільна від упередженості;
  - д) зрозумілість, тобто інформація в фінансових звітах є ясною, зрозумілою та не припускає суттєво неоднакового трактування.
45. Поєднання методів та процедур облікової практики, розроблених для задоволення індивідуального вибору, не є застосовною концептуальною основою фінансової звітності для фінансових звітів, призначених задовольняти загальні інформаційні потреби широкого кола користувачів.
46. Опис концептуальної основи фінансової звітності у фінансових звітах містить інформацію про основу складання фінансових звітів та облікові політики, вибрані та застосовані до важливих операцій та інших важливих подій.
47. Аудитор може вирішити порівняти методи та процедури облікової практики з вимогами існуючої концептуальної основи, що вважається прийнятною, наприклад, із МСФЗ, розробленими Радою з Міжнародних стандартів фінансової звітності. Під час аудиту малого підприємства аудитор може вирішити порівняти такі методи та процедури облікової практики з концептуальною основою фінансової звітності, спеціально розробленою для таких підприємств уповноваженою або визнаною організацією, що встановлює стандарти. Якщо аудитор робить таке порівняння та розбіжності ідентифіковано, рішення про те, чи являють собою методи та процедури облікової практики, застосовані управлінським персоналом, прийнятну концептуальну основу фінансової звітності, включає розгляд причин розбіжностей та того, чи може застосування методів та процедур облікової практики привести до фінансових звітів, що вводять в оману.



48. Якщо аудитор доходить висновку, що концептуальна основа фінансової звітності, прийнята управлінським персоналом, не є прийнятною, він розглядає наслідки цього стосовно прийняття завдання (див. МСА 210) та висновку аудитора (див. МСА 701).

## Висловлення думки про фінансові звіти

49. Коли аудитор висловлює думку про повний пакет фінансових звітів загального призначення, складених відповідно до концептуальної основи фінансової звітності, призначеної для досягнення достовірного подання, він звертається до положень та рекомендацій МСА 700 (переглянутого) “Висновок незалежного аудитора про повний пакет фінансових звітів загального призначення” стосовно питань, які аудитор розглядає під час формування думки про такі фінансові звіти, а також форми та змісту аудиторського висновку. Аудитор звертається також до МСА 701, якщо він висловлює модифіковану думку (включаючи пояснювальний параграф), умовно-позитивну думку, негативну думку або відмовляється від висловлення думки.
50. Аудитор звертається до МСА 800, висловлюючи думку про:
- повний пакет фінансових звітів, складених відповідно до іншої всеохопної основи обліку;
  - компонент повного пакету фінансових звітів загального або спеціального призначення, наприклад, один фінансовий звіт, визначені рахунки, елементи рахунків або статі фінансового звіту;
  - дотримання контрактних угод;
  - узагальнених фінансових звітів.
51. Окрім розгляду міркувань щодо висловлювання думки, МСА 800 розглядає й інші питання, що їх враховує аудитор у таких завданнях, наприклад, пов’язані з прийняттям завдання та виконанням аудиторської перевірки.

## Дата набрання чинності

52. Цей МСА набирає чинності для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з 15 грудня 2005 р. або пізніше.

## Особливості застосування в державному секторі

1. Незалежно від того, чи проводиться аудиторська перевірка у приватному чи в державному секторі, основні принципи аудиту залишаються однаковими. Проте для аудиту у державному секторі мета й обсяг аудиту можуть відрізнятися. Часто ці фактори можуть бути пов’язаними з відмінностями в аудиторських повноваженнях та законодавчими вимогами або формою звітності (наприклад, від

*суб'єктів господарювання державного сектору можуть вимагати складання додаткових фінансових звітів).*

- 2. Під час проведення аудиторських перевірок суб'єктів господарювання державного сектору, аудитор повинен ураховувати конкретні вимоги будь-яких інших відповідних нормативних актів, наказів або директив міністерств, які впливають на аудиторські повноваження, а також спеціальні вимоги до аудиту, включаючи необхідність врахування питань національної безпеки). Аудиторські повноваження можуть бути конкретнішими, ніж у приватному секторі, й часто охоплюють ширший спектр цілей та більший обсяг, ніж зазвичай можуть застосовуватися до аудиту фінансових звітів у приватному секторі. Повноваження і вимоги можуть також впливати, наприклад, на ступінь свободи дій аудитора при визначенні суттєвості, звітуванні про шахрайство і помилки, а також форми аудиторського висновку. Також можуть існувати відмінності у підході та стилі аудиту. Проте ці відмінності не становлять різниці в основних принципах і процедурах.*

**Відповідні зміни до МСА 200 внаслідок прийняття МСА 230 (переглянутого), що набирають чинності для аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, що починаються з 15 червня 2006 р. або пізніше.**

МСА 230 (переглянутий) “Аудиторська документація”, виданий у вересні 2005 р., обумовив відповідні зміни до МСА 200. Відповідні зміни до МСА 200 є чинними для аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, що починаються з 15 червня 2006 р. або пізніше.

Після набрання чинності відповідні зміни, наведені нижче, будуть викладені в тексті МСА 220, а цей Додаток буде вилучено.

Наприкінці параграфу 14 додаються такі речення:

“Аудитор може, за виняткових обставин, вважати необхідним відійти від основного принципу або важливої процедури, які є доречними за обставин аудиторської перевірки, щоби досягти мети аудиторської перевірки. У такому випадку не виключається зазначення аудитором відповідності вимогам МСА, за умови, що такий відхід належним чином документується, як цього вимагає МСА 230 (переглянутий) “Аудиторська документація”.

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 210

## УМОВИ ЗАВДАНЬ З АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ

(чинний для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з 15 грудня 2004 р. або пізніше. Додатки 2 та 3 містять відповідні зміни до Стандарту, що наберуть чинності в майбутньому)\*

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—4
Листи-зобов'язання про проведення аудиторської перевірки .....	5—9
Повторні аудиторські перевірки .....	10—11
Прийняття зміни в завданні .....	12—19
Додаток 1. Приклад листа-зобов'язання про проведення аудиторської перевірки	
Додаток 2. МСА 210 змінений внаслідок прийняття МСА 700 (переглянутого): дата набрання чинності визначатиметься пізніше	
Додаток 3. Відповідні зміни до МСА 210 внаслідок прийняття МСЗО 2410, які чинності для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з 15 грудня 2006 р. або пізніше.	

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 210 “Умови завдань з аудиторської перевірки” слід читати в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСА.

\* МСА 315 “Розуміння суб’єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”, МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” та МСА 500 “Аудиторські докази” обумовили відповідні зміни до МСА 210. Ці зміни чинні для аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, що починаються з 15 грудня 2004 р. або пізніше; їх внесено до тексту МСА 210.

МСА 700 (переглянутий) “Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення” спричинив відповідні зміни до МСА 210. Упровадження цих змін відстрочено до часу, коли набере чинності запропонований МСА 701 “Висновок незалежного аудитора про іншу історичну фінансову інформацію” (дата визначатиметься пізніше). Змінений МСА 210 наведено в Додатку 2 до цього МСА.

МСЗО 2410 “Огляд проміжної фінансової інформації, виконаний незалежним аудитором суб’єкта господарювання” спричинив відповідну зміну до МСА 210. Ця зміна набирає чинності для аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, що починаються з 15 грудня 2006 р. або пізніше; їх наведено в Додатку 3 до цього МСА.

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення положень та надання рекомендацій щодо:
  - а) погодження умов завдання з замовником;
  - б) відповіді аудитора на прохання замовника змінити умови завдання на такі, що нададуть нижчий рівень упевненості.
2. **Аудитор і замовник повинні погодити умови завдання.** Погоджені умови необхідно документувати в листі-зобов'язанні про проведення аудиторської перевірки або в будь-якій іншій прийнятній формі контракту.
3. Цей МСА призначений допомогти аудиторів в підготовці листів-зобов'язань, які стосуються аудиту фінансових звітів. Ці рекомендації також можна застосовувати до супутніх послуг. У разі надання інших послуг, наприклад, надання консультацій з питань оподаткування, бухгалтерського обліку або управління, може виявитися доречним складання окремих листів-зобов'язань.
4. У деяких країнах мета та обсяг аудиту, а також відповідальність аудитора встановлюються законом. Але навіть за таких обставин листи-зобов'язання, з погляду аудитора, можуть містити інформацію, корисну для їх замовників.

## Листи-зобов'язання про проведення аудиторської перевірки

5. В інтересах і замовника, і аудитора є доцільним, щоб аудитор (бажано до початку завдання) надіслав замовникові лист-зобов'язання, що допоможе уникнути непорозумінь щодо завдання. Лист-зобов'язання документує і підтверджує прийняття призначення аудитором, мету та обсяг аудиту, ступінь відповідальності аудитора перед замовником і форму будь-яких звітів та висновків.

## Основний зміст

6. Форма і зміст листів-зобов'язань про проведення аудиту для різних замовників можуть відрізнятися, але в них, як правило, зазначають:
  - мету аудиту фінансових звітів;
  - відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти;
  - обсяг аудиту, в тому числі посилання на чинне законодавство, положення або норми професійних організацій, яких дотримується аудитор;

## УМОВИ ЗАВДАНЬ З АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ

- форму будь-яких звітів і висновків або інший спосіб повідомлення результатів завдання;
  - той факт, що в зв'язку з тестовим характером аудиторської перевірки та іншими властивими аудиту обмеженнями, разом з обмеженнями, властивими внутрішньому контролю, існує неминучий ризик того, що навіть деякі суттєві викривлення можуть залишитися невиявленими;
  - вимогу про необмежений доступ до всіх бухгалтерських записів, документації та іншої інформації, що її запитуватимуть в зв'язку з аудитом.
7. Аудитор може також включити до листа:
- заходи, пов'язані з плануванням і виконанням аудиту;
  - можливу необхідність отримання від управлінського персоналу письмових підтверджень, які стосуються пояснень, зроблених у зв'язку з аудитом;
  - прохання про підтвердження замовником умов завдання шляхом підтвердження отримання ним листа-зобов'язання;
  - опис будь-яких інших листів або звітів або висновків, які аудитор планує надати замовнику;
  - порядок обчислення суми гонорару та форму розрахунків.
8. Якщо доречно, можна також зазначити такі пункти :
- домовленості про залучення в деякі аспекти аудиторської перевірки інших аудиторів та експертів;
  - домовленості про залучення внутрішніх аудиторів, а також інших працівників замовника;
  - домовленості з попереднім аудитором, якщо він є, у випадку завдання першої аудиторської перевірки;
  - обмежити відповідальність аудитора, якщо існує така можливість;
  - посилання на будь-які подальші угоди між аудитором та замовником.
  - Приклад листа-зобов'язання про проведення аудиту наведено в Додатку.

### **Аудит компонентів**

9. Якщо аудитор материнської компанії є також аудитором дочірньої компанії, філії чи підрозділу (компонента), то на рішення аудитора про те, чи посилати окремий лист-зобов'язання компоненту, впливатимуть такі чинники:
- той, 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 компонента.

## Повторні аудиторські перевірки

10. Під час проведення повторних аудиторських перевірок аудиторів слід розглянути, чи вимагають обставини перегляду умов перевірки, та чи є необхідність нагадати замовникові про чинні умови завдання.
11. Аудитор може прийняти рішення не надсилати новий лист-зобов'язання кожного періоду. Проте наведені далі чинники можуть вказувати на доречність відправлення нового листа:
  - будь-яка ознака, що вказує на неправильне розуміння замовником мети та обсягу аудиторської перевірки;
  - будь-які переглянуті або особливі умови завдання;
  - недавня зміна у складі старшого та найвищого управлінського персоналу;
  - значна зміна в структурі власності;
  - значна зміна характеру або масштабів бізнесу замовника;
  - законодавчі або нормативні вимоги.

## Прийняття зміни в завданні

12. Якщо до завершення завдання до аудитора звертаються з проханням змінити завдання на таке, що надає нижчий рівень упевненості, аудиторів слід розглянути доцільність цього.
13. Прохання замовника до аудитора про зміну умов завдання може бути спричинено зміною обставин, що впливають на необхідність послуги, неправильним розумінням характеру аудиторської перевірки або супутніх послуг, що їх прохали спочатку, або обмеженням обсягу завдання, що встановлюється управлінським персоналом або спричинене обставинами. Аудитор повинен ретельно вивчити причину, що лежить в основі цього прохання, зокрема, наслідки обмеження обсягу завдання.
14. Зміна обставин, що впливає на вимоги суб'єкта господарювання, або неправильне розуміння характеру послуги, що її прохали спочатку, як правило, вважається обґрунтованою причиною прохання про зміну

- завдання. І навпаки, зміну не можна вважати обґрунтованою, якщо з'ясувалося, що вона спричинена неточною, неповною (чи незадовільною в іншому сенсі) інформацією.
15. Перш, ніж погодитися на зміну умов завдання з аудиторської перевірки на умови супутніх послуг, аудиторіві, залученому для проведення аудиту відповідно до МСА, слід, окрім наведених вище, розглянути будь-які юридичні або пов'язані з договором наслідки зміни.
  16. Якщо аудитор дійде висновку, що зміна завдання обґрунтована, а також, якщо виконана робота аудитора відповідає МСА, застосовним до зміненого завдання, тоді наданий висновок повинен відповідати переглянутим умовам завдання. Щоб уникнути введення читача в оману, висновок не повинен містити посилання на:
    - а) початкове завдання;
    - б) будь-які процедури, що їх було виконано відповідно до початкового завдання, за винятком випадків, якщо завдання змінюється на завдання з погоджених процедур, і, отже, посилання на виконані процедури є звичайним елементом висновку.
  17. **Якщо умови завдання змінюються, аудиторіві й замовникові треба погодити нові умови.**
  18. **Аудиторіві не слід погоджуватися на зміну завдання, якщо для неї немає обґрунтованого виправдання.** Прикладом може бути завдання з аудиторської перевірки, коли аудитор не може одержати достатні та відповідні аудиторські докази щодо дебіторської заборгованості, а клієнт просить змінити завдання на завдання з огляду для того, щоб уникнути умовно-позитивної думки або відмови від висловлення думки.
  19. **Якщо аудитор не може погодитися на зміну завдання, і йому не дозволяють продовжувати початкове завдання, йому слід відмовитися та з'ясувати, чи існує договірне або будь-яке інше зобов'язання надати висновок іншим сторонам (наприклад, найвищому управлінському персоналові або акціонерам) про обставини, що стали причиною відмови.**

## Особливості застосування в державному секторі

1. *Мета листа-зобов'язання про проведення аудиторської перевірки полягає в інформуванні суб'єкта аудиту про характер завдання, а також в роз'ясненні відповідальності залучених сторін. Як правило, аудиторів державного сектору призначають згідно з законами та нормативними актами, що регулюють проведення аудиторських перевірок в державному секторі, тому використання листів-зобов'язань про проведення аудиторської перевірки не є поширеною практикою. Проте лист, у якому викладено характер завдання або визнано завдання,*



*не зазначене в законодавстві, може бути корисним для обох сторін. Аудиторам державного сектору слід ретельно розглянути необхідність надання листа-зобов'язання про проведення аудиторської перевірки при виконанні аудиторської перевірки.*

- 2. Параграфи 12-19 цього МСА визначають заходи, яких може вживати аудитор приватного сектору, якщо є спроби змінити завдання з аудиторської перевірки так, щоб воно надавало нижчий рівень упевненості. У державному секторі можуть існувати особливі законодавчі вимоги, що регулюють аудиторські повноваження; наприклад, від аудитора можуть вимагати надати висновок безпосередньо міністрові, законодавчому органу або громадськості у випадку, якщо управлінський персонал (в тому числі голова підрозділу) намагається обмежити обсяг аудиторської перевірки.*

## Приклад листа-зобов'язання про проведення аудиту

Наведений нижче лист призначений для використання як керівництво разом із міркуваннями, викладеними в цьому МСА, та може змінюватися відповідно до конкретних вимог і обставин.

Раді директорів або відповідному представнику вищого управлінського персоналу:

Ви звернулися до нас із проханням про проведення аудиторської перевірки балансу ..... (назва суб'єкта господарювання) станом на ....., а також звіту про фінансові результати, рух грошових коштів та приміток за рік, що завершується на цю дату. Цим листом ми раді підтвердити прийняття нами і наше розуміння цього завдання. Аудиторська перевірка буде проведена нами з метою висловлення думки про фінансові звіти.

Ми проводитимемо аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (або вкажіть відповідні національні стандарти або практику). Ці стандарти зобов'язують нас планувати та проводити аудиторську перевірку з метою одержання обґрунтованої впевненості в тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень. Аудит включає перевірку шляхом тестування свідчень, що підтверджують суми та розкриття інформації у фінансових звітах. Аудиторська перевірка також включає оцінку застосованих принципів бухгалтерського обліку та суттєвих облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінку загального подання фінансових звітів.

У зв'язку з тестовим характером аудиторської перевірки та інші властиві аудиторській перевірці обмеження (разом з обмеженнями, властивими будь-якій системі бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю) існує неминучий ризик того, що навіть деякі суттєві викривлення можуть залишитися невиявленими.

Окрім нашого висновку про фінансові звіти, ми плануємо надати Вам окремого листа, який стосується будь-яких помічених нами суттєвих недоліків в системах бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

Ми нагадуємо Вам, що відповідальність за складання фінансових звітів, у тому числі за відповідне розкриття інформації, несе управлінський персонал компанії. Вона охоплює ведення відповідних облікових записів, здійснення заходів внутрішнього контролю, вибір та застосування облікових політик та збереження активів компанії. Ми просимо управлінський персонал компанії (і це є частиною процесу аудиторської перевірки) надавати письмове підтвердження стосовно пояснень, зроблених у зв'язку з аудиторською перевіркою.

## УМОВИ ЗАВДАНЬ З АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ

Ми сподіваємося на повноцінну співпрацю з Вашим персоналом і на те, що нам буде надано всі записи, документацію та іншу інформацію, потрібну в зв'язку з нашою аудиторською перевіркою. Наш гонорар (що виплачується на основі рахунків, які виставлятимуться відповідно до виконаних робіт) розраховується, виходячи з часу, витраченого фахівцями, призначеними на завдання, та містить покриття поточних витрат. Погодинна оплата варіюється залежно від ступеня відповідальності фахівців, їхнього досвіду та необхідної кваліфікації.

Цей лист вважається дійсним протягом наступних років до моменту припинення терміну його дії, внесення змін або заміни цього листа іншим.

Просимо Вас підписати та повернути примірник цього листа (додається) на свідчення того, що він відповідає Вашому розумінню умов проведення нами аудиторської перевірки фінансових звітів.

XYZ & Co.

Підтверджено від імені компанії ABC

(підпис)

.....

Прізвище та посада

Дата

## **МСА 210, переглянутий внаслідок прийняття МСА 700 (переглянутого): дата набрання чинності визначатиметься пізніше**

МСА 700 (переглянутий) “Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення”, виданий в грудні 2004 р. та чинний для аудиторських висновків, датованих 31 грудня 2006 р. або пізніше, спричинив відповідні зміни до МСА 210. Впровадження цих змін відкладено до часу, коли набере чинності МСА 701 “Висновок незалежного аудитора про іншу історичну фінансову інформацію” (дата визначатиметься пізніше).

### **Вступ**

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення положень та надання рекомендацій щодо:
  - а) погодження умов завдання з замовником;
  - б) відповіді аудитора на прохання замовника змінити умови завдання на такі, що нададуть нижчий рівень упевненості.
2. Аудитор і замовник повинні погодити умови завдання. Погоджені умови треба документувати в листі-зобов’язанні або в будь-якій іншій прийнятній формі договору.
3. Цей МСА призначений допомогти аудитору в підготовці листів-зобов’язань, що стосуються аудиторських перевірок фінансових звітів.
4. У деяких країнах мета та обсяг аудиторської перевірки, а також зобов’язання аудитора встановлюються законом. Але навіть за таких обставин листи-зобов’язання, з погляду аудитора, можуть містити інформацію, корисну для їх замовників.

### **Листи-зобов’язання про проведення аудиторської перевірки**

5. В інтересах і замовника, і аудитора доцільно, щоб аудитор (бажано до початку завдання) надіслав замовникові лист-зобов’язання, що допоможе уникнути непорозумінь щодо завдання. Лист-зобов’язання 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**

6. Форма і зміст листів-зобов’язань про проведення аудиторської перевірки для різних замовників можуть відрізнятися, але в них, як правило, зазначають:

- мету аудиторської перевірки фінансових звітів;
- відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти, встановлену в МСА 200 “Мета та загальні принципи аудиту фінансових звітів”;
- концептуальну основу фінансової звітності, прийняту управлінським персоналом для складання фінансових звітів, тобто застосовну концептуальну основу фінансової звітності;
- обсяг аудиторської перевірки, в тому числі посилання на чинне законодавство, положення або норми професійних організацій, яких дотримується аудитор;
- форма будь-яких звітів і висновків або інший спосіб повідомлення результатів завдання;
- той факт, що в зв’язку з тестовим характером аудиторської перевірки та іншими властивими аудиторській перевірці обмеженнями, разом з обмеженнями, властивими будь-якій системі бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, існує неминучий ризик того, що навіть деякі суттєві викривлення можуть залишитися невиявленими;
- вимогу про необмежений доступ до всіх бухгалтерських записів, документації та іншої інформації, що її запитують у зв’язку з аудиторською перевіркою.

7. Аудитор може також включити до листа:

- 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-зобов’язання;
- опис будь-яких інших листів, звітів чи висновків, які аудитор планує надати замовнику;
- порядок обчислення суми гонорару та форму розрахунків.

8. Якщо доречно, можна також зазначити такі пункти :

- домовленості про залучення інших аудиторів та експертів з деяких аспектів аудиторської перевірки;
- домовленості про залучення внутрішніх аудиторів, а також інших працівників замовника;
- домовленості з попереднім аудитором, якщо він є, у випадку першої аудиторської перевірки;
- обмежити відповідальність аудитора, якщо існує така можливість;

- посилання на будь-які подальші угоди між аудитором та замовником.

Приклад листа-зобов'язання про проведення аудиторської перевірки наведено в Додатку.

### **Аудит компонентів**

9. Якщо аудитор материнської компанії є також аудитором дочірньої компанії, філії чи підрозділу (компонента), то на рішення аудитора про те, чи посилати окремий лист-зобов'язання компоненту, впливатимуть такі чинники:

- той, 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 компонента.

### **Згода з застосовною концептуальною основою фінансової звітності**

10. **Умови завдання повинні ідентифікувати застосовну концептуальну основу фінансової звітності.**
11. Як наведено в МСА 200, застосовність концептуальної основи фінансової звітності, прийнятої управлінським персоналом для складання фінансових звітів, залежатиме від характеру суб'єкта господарювання та цілей фінансових звітів. У деяких випадках метою фінансових звітів буде задоволення загальних інформаційних потреб широкого кола користувачів, а в інших випадках – задоволення потреб конкретних користувачів.
12. МСА 200 описує концептуальні основи фінансової звітності, які можуть бути застосовними до фінансових звітів загального призначення. Законодавчі та актів регуляторні вимоги часто ідентифікують застосовну концептуальну основу фінансової звітності для фінансових звітів загального призначення. В більшості випадків застосовна концептуальна основа фінансової звітності визначатиметься організацією, яка встановлює стандарти та є вповноваженою або визнаною видавати стандарти в юрисдикції, в якій суб'єкт господарювання зареєстрований або здійснює діяльність.
13. **Аудиторів слід приймати завдання на аудиторську перевірку фінансових звітів, тільки якщо аудитор доходить висновку, що**

**концептуальна основа фінансової звітності, прийнята управлінським персоналом, є прийнятною або якщо її обумовленості вимагає закон чи нормативний акт. Якщо закон або нормативний акт вимагає використовувати для фінансових звітів загального призначення концептуальної основи фінансової звітності, яку аудитор вважає непринятною, йому слід приймати завдання, тільки якщо недоліки концептуальної основи можна адекватно пояснити, щоби запобігти введенню користувачів в оману.**

14. Без прийнятної концептуальної основи фінансової звітності управлінський персонал не має відповідної основи для складання фінансових звітів, а аудитор не має відповідних критеріїв оцінки фінансових звітів суб'єкта господарювання. випадках за таких обставин (якщо використання концептуальної основи фінансової звітності не вимагається законом або нормативним актом, аудитор заохочує управлінський персонал розглянути недоліки концептуальної основи фінансової звітності або прийняти іншу концептуальну основу фінансової звітності, яка є прийнятною. Якщо концептуальна основа фінансової звітності вимагається законом або нормативним актом і управлінський персонал не має іншого вибору, окрім як прийняти цю концептуальну основу, аудитор приймає завдання, тільки якщо недоліки концептуальної основи можна адекватно пояснити, щоби запобігти введенню користувачів в оману (див. МСА 701 “Модифікації висновку незалежного аудитора”, параграф 5), не висловлює думку про фінансові звіти, використовуючи такі терміни, як “справедливо та достовірно відображають” або “подають достовірно, в усіх суттєвих аспектах” відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.
15. Якщо аудитор приймає завдання, пов'язане з застосовною концептуальною основою фінансової звітності, що не встановлена організацією, визнаною або вповноваженою видавати стандарти для фінансових звітів загального призначення деяких типів суб'єктів господарювання, він може знайти недоліки в цій концептуальній основі, які не передбачались під час прийняття завдання спочатку та які вказують, що концептуальна основа не є прийнятною для фінансових звітів загального призначення. За таких обставин аудитор обговорює з управлінським персоналом недоліки і способи їх виправлення. Якщо недоліки призводять до фінансових звітів, які вводять в оману та є домовленість, що управлінський персонал прийме іншу концептуальну основу фінансової звітності, яка є прийнятною, аудитор посилається на зміну концептуальної основи фінансової звітності в новому листі-зобов'язанні. Якщо управлінський персонал відмовляється застосувати іншу концептуальну основу фінансової звітності, аудитор розглядає вплив недоліків на аудиторський висновок (див. МСА 701).

## Повторні аудиторські перевірки

16. Під час проведення повторних аудиторських перевірок аудиторів слід розглянути, чи вимагають обставини перегляду умов завдання та чи є необхідність нагадати замовнику про чинні умови завдання.
17. Аудитор може прийняти рішення не надсилати новий лист-зобов'язання кожного періоду. Проте наведені далі чинники можуть вказувати на доречність відправлення нового листа:
- будь-яка ознака, що вказує на неправильне розуміння замовником мети та обсягу аудиторської перевірки;
  - будь-які переглянуті або особливі умови завдання;
  - недавня зміна у складі вищого управлінського персоналу, ради директорів або структури власності;
  - значна зміна характеру або масштабів бізнесу замовника;
  - законодавчі або нормативні вимоги;
  - зміна концептуальної основи фінансової звітності, прийнятої управлінським персоналом для складання фінансових звітів (як обговорювалось в параграфі 15).

## Прийняття зміни в завданні

18. Якщо до завершення завдання до аудитора звертаються з проханням змінити завдання на таке, що низький надає нижчий рівень упевненості, аудиторів слід розглянути зміни доцільність цього.
19. Прохання замовника до аудитора змінити завдання може бути спричинене зміною обставин, що впливають на необхідність послуги, неправильним розумінням характеру аудиторської перевірки або супутніх послуг, що їх прохали спочатку, або обмеженням обсягу завдання, що встановлюється управлінським персоналом або спричинене обставинами. Аудитор повинен ретельно вивчити причину, що лежить в основі цього прохання, зокрема наслідки обмеження обсягу завдання.
20. Зміна обставин, що впливає на вимоги суб'єкта господарювання або неправильне розуміння характеру послуги, що її прохали спочатку, як правило вважається обґрунтованою причиною прохання про зміну завдання. І навпаки, зміну не можна вважати обґрунтованою, якщо з'ясувалося, що вона спричинена неточною, неповною (чи незадовільною в іншому сенсі) інформацією.
21. Перш ніж погодитися змінити завдання з аудиторської перевірки на супутні послуги, аудиторів, залученому для проведення аудиторської перевірки відповідно до МСА, слід, окрім зазначених вище, розглянути будь-які юридичні або пов'язані з договором наслідки змін.



22. Якщо аудитор дійде висновку, що зміна завдання обґрунтована, а також, якщо виконана робота аудитора відповідає МСА, застосовним до зміненого завдання, тоді наданий висновок повинен відповідати переглянутим умовам завдання. Щоб уникнути введення читача в оману, висновок не повинен містити посилання на:
- (а) початкове завдання;
  - (б) будь-які процедури, що могли бути виконаними відповідно до початкового завдання, за винятком зміни завдання на завдання з погоджених процедур і тому посилання на виконані процедури є звичайним елементом висновку.
23. Якщо умови завдання змінюються, аудиторів і замовнику треба погодити нові умови.
24. Аудиторів не слід погоджуватися на зміну завдання, якщо для цього немає обґрунтованого виправдання. Прикладом може бути завдання з аудиторської перевірки, коли аудитор не може одержати достатні та відповідні аудиторські докази щодо дебіторської заборгованості, а замовник просить змінити завдання на завдання з огляду для того, щоб уникнути умовно-позитивної думки або відмови від висловлення думки.
25. Якщо аудитор не може погодитися на зміну завдання і йому не дозволяють продовжувати початкове завдання, йому слід відмовитися та з'ясувати, чи існує договірне або будь-яке інше зобов'язання надати висновок іншим сторонам (наприклад, раді директорів або акціонерам) про обставини, що стали причиною відмови.

## Дата набрання чинності

26. Цей МСА чинний для аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, що починаються з [дата] або пізніше.

## Особливості застосування в державному секторі

1. Мета листа-зобов'язання про проведення аудиторської перевірки полягає в інформуванні суб'єкта аудиту про характер завдання, а також в роз'ясненні відповідальності залучених сторін. Як правило, аудиторів державного сектору призначають згідно з законами та нормативними актами, які регулюють проведення аудиторських перевірок в державному секторі, тому використання листів-зобов'язань про проведення аудиторської перевірки не є поширеною практикою. Проте лист, у якому викладено характер завдання або визнано завдання, не зазначене в законодавстві, може бути корисним для обох сторін. Аудиторів державного сектору слід ретельно розглянути необхідність надання листа-зобов'язання про проведення аудиторської перевірки при виконанні аудиторської перевірки.

2. *Параграфи 18—25 цього МСА визначають заходи, яких може виконати аудитор приватного сектору, якщо є спроби змінити завдання з аудиторської перевірки так, щоб воно надавало нижчий рівень упевненості. У державному секторі можуть діяти особливі законодавчі вимоги, що регулюють аудиторські повноваження; наприклад, від аудитора можуть вимагати надати висновок безпосередньо міністрові, законодавчому органу або громадськості у випадку, якщо управлінський персонал (в тому числі голова підрозділу) намагається обмежити обсяг аудиторської перевірки.*

### **Додаток: приклад листа-зобов'язання**

Нижче наведено приклад листа-зобов'язання про проведення аудиторської перевірки фінансових звітів загального призначення, складених відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності. Цей лист слід використовувати як керівництво разом із міркуваннями, викладеними в цьому МСА, та може змінюватися відповідно до конкретних вимог і обставин.

Раді директорів або відповідному представнику вищого управлінського персоналу:

Ви звернулися до нас із проханням провести аудиторську перевірку фінансових звітів \_\_\_\_\_, що складаються з балансу станом на \_\_\_\_\_, а також звіту про фінансові результати, зміни у власному капіталі, рух грошових коштів за рік, що минув на зазначену дату, стислого викладу суттєвих облікових політик та інших пояснювальних приміток. Цим листом ми раді підтвердити прийняття нами і наше розуміння цього завдання. Аудиторська перевірка буде проведена нами з метою висловлення думки про фінансові звіти.

Ми проводитимемо аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Ці стандарти зобов'язують нас планувати та проводити аудиторську перевірку з метою одержання обґрунтованої впевненості в тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень. Аудит включає виконання процедур для отримання аудиторських доказів щодо сум та розкриття інформації у фінансових звітах. Вибрані процедури на залежать від судження аудитора, включаючи оцінку ризиків суттєвих викривлень фінансових звітів внаслідок шахрайства або помилок. Аудиторська перевірка також включає оцінку доцільності застосованих облікових політик та обґрунтованості облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінку загального подання фінансових звітів.

Через тестовий характер аудиторської перевірки та інші властиві аудиторській перевірці обмеження (разом з обмеженнями, властивими будь-якій системі бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю), існує неминучий ризик того, що навіть деякі суттєві викривлення можуть залишитися невиявленими.

Під час оцінки ризиків ми розглянемо заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання суб'єктом господарювання фінансових звітів, щоби розробити аудиторські процедури, доречні за цих обставин, а не для висловлення

думки про ефективність системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Тим не менш, ми плануємо надати Вам окремого листа відносно суттєвих слабостей структури або застосування заходів внутрішнього контролю фінансових звітів, які привернули нашу увагу під час аудиту фінансових звітів<sup>1</sup>.

Ми нагадуємо Вам, що відповідальність за складання фінансових звітів, що достовірно подають фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки компанії відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, несе управлінський персонал компанії. Наш аудиторський висновок пояснюватиме, що управлінський персонал несе відповідальність за складання та достовірне подання фінансових звітів відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, та така відповідальність охоплює:

- розробку, впровадження та підтримання внутрішнього контролю, доречного для складання фінансових звітів, які не містять викривлення внаслідок шахрайства або помилок;
- вибір та застосування відповідних облікових політик;
- здійснення облікових оцінок, що відповідають обставинам.

В процесі аудиторської перевірки ми будемо звертатись з проханням про письмові підтвердження стосовно пояснень, зроблених у зв'язку з аудиторською перевіркою.

Ми сподіваємося на повноцінну співпрацю з Вашим персоналом і на те, що нам будуть надані всі записи, документація та інша інформація, потрібна в зв'язку з нашою аудиторською перевіркою.

*[Тут слід надати додаткову інформацію стосовно домовленостей про гонорар та виставлення рахунків, залежно від обставин.]*

Просимо Вас підписати та повернути примірник цього листа (додається) на свідчення того, що він відповідає Вашому розумінню умов проведення нами аудиторської перевірки фінансових звітів.

XYZ & Co

Підтверджено від імені компанії ABC

(підпис)

.....

Прізвище та посада

Дата

<sup>1</sup> В деяких юрисдикціях аудитор може нести відповідальність за надання окремого висновку про внутрішній контроль суб'єкта господарювання. За цих обставин він надає такий висновок відповідно до такої відповідальності як це вимагається в такій юрисдикції. Посилання в аудиторському висновку про фінансові звіти на той факт, що розгляд аудитором внутрішнього контролю не призначений для висловлення думки про ефективність внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, може виявитись недоречним за таких обставин.

**Відповідні зміни в МСА 210 в результаті прийняття МСЗО 2410: чинні для аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, що починаються з 15 грудня 2006 р. або пізніше**

МСЗО 2410 “Огляд проміжної фінансової інформації незалежним аудитором суб’єкта господарювання”, виданий в червні 2005 року, обумовив відповідну зміну в МСА 210. Ця відповідна зміна набирає чинності для аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, що починаються з 15 грудня 2006 р. або пізніше

Після набрання чинності відповідну зміну, наведену нижче, буде викладено в тексті МСА 210, а цей Додаток буде вилучено.

До параграфу 6 буде додано такий пункт:

- відповідальність управлінського персоналу за встановлення та підтримання ефективного внутрішнього контролю.

**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 220**  
**КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ПІД ЧАС АУДИТУ**  
**ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ**

(чинний для аудиту історичної фінансової інформації за періоди,  
що починаються з або пізніше 15 червня 2005 р.)

**ЗМІСТ**

---

	<i>Параграф</i>
Вступ . . . . .	1—4
Визначення . . . . .	5
Відповідальність керівництва за якість аудиту . . . . .	6—7
Етичні вимоги . . . . .	8—13
Прийняття завдання, продовження співпраці з клієнтом та виконання конкретних завдань . . . . .	14—18
Призначення групи з аудиту . . . . .	19—20
Виконання завдання . . . . .	21—40
Моніторинг . . . . .	41—42
Дата набуття чинності . . . . .	43

---

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 220 “Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСА.

## Вступ

1. Метою даного Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартів та надання рекомендацій щодо відповідальності персоналу фірми щодо процедур контролю якості під час аудиту історичної фінансової інформації в тому числі аудиту фінансової звітності. Даний МСА слід розуміти в контексті Частини А та Б *“Кодексу етики професійних бухгалтерів”* (Кодексу МФБ).
2. **Група з аудиту повинна виконувати процедури контролю якості, що стосуються даного завдання з аудиту.**
3. Відповідно до Міжнародного стандарту контролю якості (МСКЯ) 1 *“Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інші завдання з надання впевненості та надають супутні послуги”*, фірма зобов’язана впровадити систему контролю якості, яка надала б їй достатню впевненість, що фірма в цілому та її персонал дотримуються вимог професійних стандартів та нормативних і законодавчих вимог, а висновки аудиторів, надані фірмою або партнерами з завдання, відповідають наявним обставинам.
4. Групи з аудиту:
  - а) виконують процедури контролю якості, що стосуються даного завдання з аудиту;
  - б) надають фірмі відповідну інформацію, що дозволяє функціонувати тій частині системи контролю якості фірми, що стосується незалежності; та
  - в) мають право покладатися на системи фірми (наприклад, стосовно навичок та компетентності персоналу завдяки політиці наймання та професійної освіти; незалежності завдяки інформуванню щодо важливих питань незалежності; підтримання стосунків з клієнтами завдяки системі прийняття та збереження клієнтів; дотримання нормативних та законодавчих вимог завдяки процесу моніторингу), якщо інформація, надана фірмою або іншими сторонами, не вказує на інше.

## Визначення

5. В даному МСА наведені нижче терміни мають такі значення:
  - а) *“партнер з завдання”* — партнер або інша особа на фірмі, що несе відповідальність за завдання з аудиту, його виконання та надання висновку аудитора від імені фірми, та яка, у разі потреби, має відповідні повноваження від професійної, регулятивної або законодавчої організації;
  - б) *“огляд контролю якості під час виконання завдання”* — процес, що має забезпечити об’єктивну оцінку, до надання висновку аудитора,

важливих суджень, зроблених групою з завдання, та думок, які вони висловили при формулюванні аудиторського висновку;

- в) “особа, що виконує огляд контролю якості під час виконання завдання” — партнер, інша особа на фірмі, достатньо кваліфікована стороння особа або група, що складається з таких осіб, які мають достатній відповідний досвід та повноваження для об’єктивної оцінки, до подання аудиторського висновку, важливих суджень, які було зроблено групою з завдання, та думок, які вони висловили при формулюванні аудиторського висновку;
- г) “група з завдання” — весь персонал, що приймає участь у виконанні завдання з аудиту, включно з експертами, яких фірма наймає за контрактом для участі у виконанні даного завдання;
- г) “фірма” — приватний аудитор-практик, партнерство, корпорація або інший суб’єкт господарювання, який складається з професійних бухгалтерів;
- д) “перевірка” — стосовно виконаних аудиторських завдань це процедури, розроблені для отримання доказів відповідності дій груп з завдань політиці та процедурам контролю якості фірми;
- е) “зареєстрований на біржі суб’єкт господарювання<sup>1</sup>” — суб’єкт, чий акції, цінні папери або борги котируються або зареєстровані на офіційно визнаній фондовій біржі, чи операції з якими здійснюються за правилами офіційно визнаної фондової біржі або іншого відповідного органу;
- ж) “моніторинг” — процес, що передбачає постійний розгляд та оцінку системи контролю якості фірми включно з періодичною перевіркою виконаних завдань на вибір з метою надати фірмі розумну впевненість, що її система контролю якості працює ефективно;
- з) “мережева фірма<sup>1</sup>” — суб’єкт господарювання, який знаходиться під загальним контролем, у власності чи під управлінням фірми або суб’єкта господарювання, якого розсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, обґрунтовано вважатиме частиною фірми в межах країни чи інших країн;
- и) “партнер” — особа, що має повноваження пов’язувати фірму зобов’язаннями щодо виконання завдань з надання професійних послуг;
- і) “персонал” — партнери та фахівці;
- ї) “професійні стандарти” — стандарти РМСАНВ з виконання завдань, як зазначено в “Передмові до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та супутніх послуг” РМСАНВ, відповідні етичні вимоги, які складають Частина А та В Кодексу етики МФБ та відповідні національні етичні вимоги;

<sup>1</sup> Згідно з визначенням, наведеним у Кодексі МФБ, який було опубліковано в листопаді 2001 р.

- к) “обґрунтована впевненість” — в контексті цього МСА високий, але не абсолютний рівень впевненості;
- л) “спеціалісти” — фахівці включно з експертами, яких наймає фірма, крім партнерів; та
- м) “Відповідно кваліфікована зовнішня особа” — особа, що не є співробітником фірми, та має знання та кваліфікацію, що дозволяє їй діяти як партнер з завдання, наприклад, партнер з іншої фірми, або співробітник (який має достатній досвід) професійної бухгалтерської організації, члени якої можуть виконувати аудит та огляд історичної фінансової організації, або інші завдання з надання впевненості або супутніх послуг, або організації, що надає послуги з контролю якості.

## **Відповідальність керівництва за якість аудиту**

- 6. **Партнер з завдання несе відповідальність за загальну якість виконання кожного завдання з аудиту, на яке його призначено.**
- 7. Партнер з завдання показує приклад щодо якості виконання аудиту іншим членам групи з аудиту на всіх етапах аудиту. Цей приклад зазвичай демонструється діями партнера з завдання та відповідними настановами групи з завдання. Такі дії та настанови підкреслюють:
  - а) важливість:
    - i) виконання роботи у відповідності до вимог професійних стандартів та законодавчих і регулятивних органів;
    - ii) дотримання застосовної політики та процедур контролю якості фірми, та
    - iii) надання аудиторських звітів, що відповідають обставинам; та
  - б) факт, що якість є невід’ємною складовою виконання завдання з аудиту.

## **Етичні вимоги**

- 8. **Партнер з завдання оцінює, чи дотримуються члени групи з завдання етичних вимог.**
- 9. Етичні вимоги, що стосуються завдань з аудиту, викладено в Частинах А та В Кодексу МФБ та в національних документах, що зазвичай є більш жорсткими. Кодекс МФБ встановлює фундаментальні принципи професійної етики:
  - а) чесність;
  - б) об’єктивність;
  - в) професійна компетентність та належна ретельність;
  - г) конфіденційність; та



- д) професійна поведінка.
- 10. Партнер з завдання постійно відслідковує докази недотримання етичних вимог. Розгляд та спостереження за питаннями дотриманням етичних вимог партнером з завдання та іншими членами групи проводяться, якщо це необхідно, під час виконання завдання з аудиту. Якщо партнеру з завдання стає відомо через системи фірми або іншим шляхом, що члени групи з завдання не дотримуються етичних вимог, партнер шляхом консультацій з іншими керівниками фірми визначає необхідні дії.
- 11. Партнер з завдання та, якщо це необхідно, інші члени групи з завдання документують ідентифіковані питання та їх вирішення.

## Незалежність

- 12. **Партнер з завдання робить висновок щодо дотримання вимог незалежності, дотичних до даного завдання з аудиту. Для цього партнер з завдання повинен:**
  - а) **отримати відповідну інформації від фірми та, якщо це необхідно, мережевих фірм для ідентифікації та оцінки обставин і взаємовідносин, що можуть створити загрози незалежності;**
  - б) **оцінити інформацію з ідентифікованих порушень політики та процедур незалежності фірми, якщо вони є, для визначення, чи можуть вони створити загрозу незалежності під час виконання завдання з аудиту;**
  - в) **прийняти необхідні запобіжні заходи для усунення цих загроз або зменшення їх до прийнятного рівня. Партнер з завдання повинен негайно повідомити фірму про неможливість вирішення цих питань для прийняття фірмою необхідних дій, та**
  - г) **задокументувати висновки з обговорень питань незалежності та інших важливих питань з фірмою, які б підтримували ці висновки.**
- 13. Партнер з завдання може ідентифікувати загрозу незалежності щодо завдання з аудиту, яку буде неможливо усунути або зменшити до прийнятного рівня за допомогою запобіжних заходів. В такому випадку партнер з завдання проводить консультації на фірмі для визначення відповідних дій, що можуть включати усунення діяльності або інтересу, що становлять загрозу, або відмову від виконання завдання з аудиту. Подібні консультації та досягнуті на них висновки повинні документуватись.

## **Прийняття завдання, продовження співпраці з клієнтом та виконання конкретних завдань**

14. **Партнер з завдання повинен бути впевненим, що були виконані відповідні процедури, що стосуються прийняття завдання, продовження співпраці з клієнтом та виконання конкретних завдань, а висновки, яких було досягнуто при цьому, є вірними, та їх задокументовано.**
15. Процес прийняття рішення щодо прийняття завдання з аудиту або продовження співпраці та виконання завдань з аудиту для існуючих клієнтів може ініціюватись партнером з завдання або іншими відповідними особами на фірмі. Незалежно від того, чи був партнер з завдання ініціатором цього процесу, партнер з завдання визначає, чи продовжує лишатись вірним останнє прийняте рішення.
16. Прийняття завдань, продовження співпраці та виконання конкретних завдань з аудиту включає розгляд таких питань, як:
  - Чесність головних власників, ключового та найвищого керівництва суб'єкту господарювання;
  - Чи достатня компетентність групи з завдання для виконання завдання з аудиту, та чи є в неї необхідні на це час та ресурси; та
  - Чи зможуть фірма та група з завдання дотриматись відповідності етичним вимогам.
  - Якщо при розгляді будь-яких з цих питань виникають сумніви, група з виконання завдання проводить необхідні консультації, як викладено в параграфах 30—33, та документує, як ці питання були вирішені.
17. Прийняття рішення щодо продовження співпраці базується на розгляді важливих питань, що виникли під час проведення попереднього аудиту чи аудиту, що триває, та їх вплив на продовження співпраці. Так, наприклад, клієнт може розпочати розширення свого бізнесу в сферу, в якій фірма немає необхідних знань або досвіду.
18. **Якщо партнер з завдання отримує інформацію, яка б змусила фірму відмовитись від виконання завдання у випадку, коли така інформація була б отримана раніше, партнер з завдання негайно ознайомлює фірму з цією інформацією, що надасть фірмі та партнеру з завдання можливість прийняти необхідні заходи.**

## **Призначення груп з завдання**

19. Партнер з завдання повинен бути впевненим, що група з завдання має необхідні знання, компетенцію та час, які б дозволили виконати завдання у відповідності до професійних стандартів та вимог законодавчих і

регуляторних органів, а також надали б фірмі або партнеру із завдання змогу надати звіт, що відповідає обставинам.

20. Знання та компетентність персоналу, що очікуються від групи з завдання в цілому, включають:
- Розуміння та практичний досвід виконання завдань аналогічної природи 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.

## **Виконання завдання**

21. **Партнер з завдання несе відповідальність за спрямування, нагляд та виконання завдання з аудиту у відповідності до професійних стандартів та вимог законодавчих та регуляторних органів, та відповідності висновку, що надається, наявним обставинам.**
22. Партнер з завдання спрямовує виконання завдання з аудиту через інформування членів групи з завдання стосовно:
- а) їх відповідальності;
  - б) природи бізнесу суб'єкту господарювання;
  - в) питань, пов'язаних з ризиком;
  - г) проблем, що можуть виникнути; та
  - д) детального підходу до виконання завдання.

Відповідальність групи з виконання завдання включає дотримання належного рівня об'єктивності та професійного скептицизму, та виконання членами своєї частини роботи у відповідності до такого етичного принципу, як належна ретельність. Члени групи з завдання заохочуються до обговорення складних питань з більш досвідченими членами групи. Члени групи з завдання підтримують між собою відповідне спілкування.

23. Важливо, щоби всі члени групи із завдання розуміли цілі роботи, яку вони повинні виконати. Відповідна робота в групі та підготовка необхідні для надання допомоги в чіткому розумінні цілей роботи менш досвідченими членами групи із завдання.

24. Нагляд складається з:
- Відслідковування ходу виконання завдання.
  - Розгляду знань та компетентності окремих членів групи із виконання завдання, оцінки, чи мають вони достатньо часу для виконання своєї роботи, чи розуміють вони свої інструкції, та чи виконується робота у відповідності до запланованого підходу до завдання.
  - Розгляду важливих питань, що виникли під час виконання завдання, оцінки їх важливості та відповідного коригування запланованого підходу.
  - Ідентифікації питань, щодо яких необхідні консультації або розгляд більш досвідченими членами групи під час виконання завдання.
25. Обов'язки по перевірці розподіляються таким чином, що більш досвідчені члени групи із виконання завдання, включно з партнером із завдання, перевіряють роботу, виконану меш досвідченими членами групи із виконання завдання. Ті, хто виконує перевірку, розглядають, чи:
- а) виконувалась робота у відповідності до професійних стандартів та законодавчих і регуляторних вимог;
  - б) виносилися на додатковий огляд важливі питання;
  - в) проводилися відповідні консультації, та чи документувалися та застосовувалися отримані в результаті висновки;
  - г) є необхідність в перегляді природи, часу та обсягу робіт, що виконуються;
  - д) підтримує виконана робота висновки, що їх було досягнуто, та чи відповідно вона задокументована;
  - е) отримані достатні та відповідні для складання звіту докази; та
  - е) було досягнуто цілей процедур виконання завдання.
26. **До надання аудиторського звіту партнер з завдання повинен впевнитись шляхом перевірки документації з аудиту та обговорення з групою з завдання, що під час аудиту були отримані достатні відповідні аудиторські докази, що підтверджують зроблені висновки та аудиторський звіт, що буде надаватись.**
27. Партнер з завдання проводить перевірку своєчасно на відповідних етапах виконання завдання. Це дозволяє своєчасно вирішити важливі питання позитивно для партнера з завдання до надання аудиторського звіту. Перевірка покриває критично важливі питання суджень, особливо тих, що стосуються складних або сумнівних моментів, ідентифікованих під час виконання завдання, значних ризиків та інших моментів, що на думку партнера з завдання є важливими. Партнер з аудиту може не перевіряти всю документацію з аудиту. Тим не менш, партнер документує обсяг та час перевірки. Питання, що виникають внаслідок подібної перевірки, мають бути вирішені позитивно для партнеру з перевірки.

28. Якщо новий партнер з завдання призначається на аудит безпосередньо під час виконання завдання, він повинен перевірити роботу, виконану до дати зміни партнера. Процедури перевірки повинні бути достатніми, щоби надати новому партнеру з завдання впевненість, що робота, яка була виконана на дату перевірки, була відповідно спланована та виконувалась відповідно до професійних стандартів та вимог законодавчих та регуляторних органів.
29. Якщо у виконанні завдання з аудиту задіяний більш, ніж один партнер, важливо, щоб відповідальність кожного партнера була чітко визначена та зрозуміла для членів групи з завдання.

## Консультації

### 30. Партнер з завдання повинен:

- а) нести відповідальність за те, щоби група з завдання проводила відповідні консультації зі складних чи сумнівних питань;
  - б) бути впевненим, що члени групи з завдання проводили відповідні консультації під час виконання завдання як з членами групи, так і іншими спеціалістами відповідного рівня на фірми та за її межами;
  - в) бути впевненим, що природа, обсяг та висновки, отримані під час таких консультацій, відповідно задокументовані та узгоджені з консультантами; та
  - г) визначити, чи були впроваджені висновки, отримані в результаті консультацій.
31. Для ефективності консультацій з іншими професіоналами їм необхідно надати всі важливі факти, що допоможе їм надати кваліфіковану пораду з технічних, етичних чи інших аспектів. Процедури консультування вимагають консультуватися тільки з особами, що мають відповідні знання, досвід та стаж на фірмі (чи, при необхідності, за її межами), з важливих технічних, етичних чи інших аспектів, та відповідно документувати й застосовувати висновки, що є результатом консультацій.
32. Для групи з виконання завдання може виявитись необхідним провести зовнішні консультації, наприклад, якщо коли фірма не має відповідних внутрішніх ресурсів. Вони можуть скористатися консультативними послугами, що надаються іншими фірмами, професійними та регуляторними організаціями, або комерційними організаціями, що надають відповідні послуги з контролю якості.
33. Документування консультацій з іншими професіоналами щодо складних чи спірних питань повинно узгоджуватися як з особою, яка потребувала консультації, так і особою, що надала консультацію. Документування повинно бути достатньо повним та детальним для розуміння:

- а) питання, стосовно якого була необхідна консультація; та
- б) результатів консультації включно з прийнятими рішеннями, основою для таких рішень та їх застосуванням.

### **Розбіжність в думках**

- 34. **Якщо виникає розбіжність в думках між групою з завдання, консультантами та, якщо це прийнятно, між партнером з завдання та особою, що здійснює перевірку контролю якості виконання завдання, група з завдання має слідувати політиці та процедурам фірми стосовно розгляду та вирішення питань розбіжності у думках.**
- 35. Якщо це необхідно, партнер з завдання інформує членів групи з завдання, що вони можуть виносити питання, щодо яких виникла розбіжність в думках, на розгляд партнера з завдання або інших керівників фірми, яких це стосується, без остраху покарання.

### **Перевірка контролю якості виконання завдання**

- 36. Для аудиту фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання партнер з завдання повинен:
  - а) визначити, чи було призначено особу, що проводить перевірку контролю якості виконання завдання;
  - б) обговорити важливі питання, що виникли під час виконання завдання з аудиту, включаючи ті питання, які було ідентифіковано під час перевірки контролю якості виконання завдання, з особою, що проводить перевірку контролю якості виконання завдання; та
  - в) не надавати аудиторський звіт до закінчення перевірки контролю якості виконання завдання.

Для інших завдань з аудиту, де виконується перевірка контролю якості виконання завдання, партнер з завдання повинен виконувати вимоги, викладені в підпараграфах (а)—(в).

- 37. В тих випадках, коли на момент початку виконання завдання перевірка контролю якості виконання завдання вважається непотрібною, партнер з завдання відслідковує зміни в обставинах, які можуть викликати необхідність в проведенні такої перевірки.
- 38. **Перевірка контролю якості виконання завдання включає об'єктивну оцінку:**
  - а) **важливих суджень, зроблених групою з завдання; та**
  - б) **висновків, яких було досягнуто при складанні аудиторського звіту.**
- 39. Перевірка контролю якості виконання завдання включає обговорення з партнером із завдання, перегляд фінансових звітів або іншої інформації з

предмету та звіту та, особливо, розгляд відповідності висновку. Вона також включає вибірково перевірку робочих документів, що стосуються важливих суджень, які було зроблено групою з перевірки, та висновків, до яких дійшла група. Обсяг перевірки залежить від складності завдання та ризику, що звіт може не відповідати обставинам. Така перевірка не зменшує відповідальність партнера із завдання.

40. Перевірка контролю якості виконання завдання з аудиту фінансових звітів зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання включає розгляд таких питань, як:
- Оцінка групою з завдання незалежності фірми щодо конкретного завдання.
  - Значні ризики, які були ідентифіковані під час виконання завдання, та дії у відповідь на ці ризики.
  - Судження, особливо щодо суттєвості та важливих ризиків.
  - Чи проводилися відповідні консультації з питань, які викликали розбіжність в думках, або інших складних чи сумнівних аспектів, та яких висновків було досягнуто в результаті цих консультацій.
  - Важливість та місцезнаходження виправлених та невиправлених викривлень, ідентифікованих під час виконання завдання.
  - Питання, які необхідно довести до керівництва та найвищого керівництва та, якщо це необхідно, до інших сторін, наприклад, регуляторних органів.
  - Чи відображають відібрані для перевірки робочі документи роботу, виконану щодо важливих суджень, та підтримують зроблені висновки.
  - Відповідність звіту, який буде надано.

Перевірка контролю якості виконання завдання, що не є аудитом фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання може в залежності від обставин включати всі або лише деякі з цих аспектів.

## Моніторинг

41. МСКЯ 1 вимагає від фірми розробки та впровадження політики та процедур, які б надали достатню впевненість, що її політика та процедури щодо системи контролю якості відповідні, адекватні, працюють ефективно та дотримуються на практиці. Партнер з завдання розглядає результати моніторингу, як викладено в останній інформації, наданій фірмою або, якщо це доречно, інших мережевих фірм.

Партнер з завдання розглядає:

- а) чи можуть вплинути недоліки, викладені в цій інформації, на виконання завдання з аудиту; та

- б) чи є в контексті цього завдання з аудиту достатніми ті заходи з виправлення ситуації, що були здійснені фірмою.
- 42. Недолік системи контролю якості фірми не вказує, що конкретне завдання з аудиту не було виконано у відповідності до професійних стандартів та вимог законодавчих і регуляторних органів, або що аудиторський звіт не є вірним.

## **Дата набуття чинності**

- 43. Цей МСА набуває чинності для аудиту історичної фінансової інформації за періоди, що починаються з або пізніше 15 червня 2005 р.

## **Особливості застосування в державному секторі**

1. *Деякі з термінів, що використовуються в даному МСКЯ, наприклад, “партнер з завдання” та “фірма”, слід розуміти щодо їх еквівалентів в державному секторі. При цьому, за рідкісними винятками, в державному секторі немає еквівалента “зарєєстрованому на біржі суб’єкту господарювання”, хоча до деяких завдань з аудиту особливо важливих суб’єктів господарювання в державному секторі можуть застосовуватись такі ж вимоги, як і під час аудиту зарєєстрованих на біржі суб’єктів господарювання, наприклад, ротація партнера з завдання (або подібне) та проведення перевірки контролю якості виконання завдання. Немає чітко визначених об’єктивних критеріїв визначення такої важливості. Проте така оцінка повинна охоплювати всі фактори, які впливають на суб’єкт господарювання, що перевіряється. До таких факторів належать розмір, складність, комерційний ризик, цікавість парламенту або засобів масової комунікації, кількість та склад акціонерів, на яких впливає діяльність та перевірка суб’єкта господарювання.*
2. *Проте в багатьох країнах є лише один законодавчо призначений генеральний аудитор, що виступає в ролі, еквівалентній ролі “партнера з завдання” та несе загальну відповідальність за аудит в державному секторі. За таких обставин особа, що проводить перевірку контролю якості виконання завдання, повинна вибиратися з урахуванням забезпечення її незалежності та об’єктивності.*
3. *В державному секторі аудитори можуть призначатись у відповідності до законодавчо визначених процедур. Відповідно умови прийняття нового клієнта або продовження співпраці з існуючим клієнтом та виконання конкретних завдань, які розглянуто в параграфах 16—17 даного МСА, можуть не діяти.*
4. *Крім цього незалежність аудиторів державного сектору може захищатися законодавчо. Разом з тим аудитори, що працюють в державному секторі, або аудиторські фірми, що виконують аудит в державному секторі від імені законодавчо призначеного аудитора,*



*можуть, в залежності від умов мандату в конкретній країні, свій підхід з метою забезпечення відповідності суті параграфів 12 та 13. Це може, наприклад, включати в умовах, коли мандат аудитора в державному секторі не дозволяє відмовитись від виконання завдання, надання громадськості пояснення, що в завданні з'явилися такі обставини, при яких аудитор, якби це завдання виконувалось в приватному секторі, був би змушений відмовитись від виконання завдання.*

5. *В параграфі 20 вказані знання та компетентність, які очікуються від групи з завдання. Для проведення аудиту в державному секторі можуть знадобитись додаткові знання в залежності від мандату в конкретній країні. Такі додаткові знання можуть включати розуміння вимог до складання звіту, наприклад, складання звіту для представницьких органів, наприклад, парламенту, палати представників, законодавчих органів, або складання звіту в інтересах громадськості. Збільшення обсягу аудиту в державному секторі може викликатися, наприклад, аудитом деяких аспектів фінансових результатів або всебічною оцінкою заходів, націлених на забезпечення відповідності законодавству та запобігання і виявлення шахрайства та корупції.*

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 230

## ДОКУМЕНТАЦІЯ

(чинний для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або після 15 грудня 2004 р. Його буде відкликано після набрання чинності МСА 230 (переглянутим))\*

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—4
Форма і зміст робочих документів .....	5—12
Конфіденційність, забезпечення зберігання й утримування робочих документів та право власності на них .....	13—14

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 230 “Документація” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСА.

\* МСА 315 “Розуміння суб’єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”, МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” та МСА 500 “Аудиторські докази” викликали відповідні зміни до МСА 230. Ці зміни чинні для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або після 15 грудня 2004 р.; їх внесено до тексту МСА 230.

МСА 230 (переглянутий) чинний для аудиту фінансової інформації за періоди, що починаються з 15 червня 2006 р., або пізніше.

## Вступ

1. Метою даного Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартів та надання рекомендацій щодо документації у контексті аудиту фінансових звітів.
2. **Аудитор повинен документально оформити інформацію, яка є важливою з погляду формування аудиторських доказів на підтримку аудиторської думки, а також доказів того, що аудиторська перевірка виконувалася у відповідності до МСА.**
3. Термін “Документація” означає матеріали (робочі документи), підготовлені аудитором (і для аудитора), або одержані ним у зв’язку з проведенням аудиторської перевірки та зберігаються в нього. Робочі документи можуть бути у формі даних на папері, на плівці, на електронних або інших носіях.
4. Робочі документи:
  - а) допомагають планувати і проводити аудиторську перевірку;
  - б) допомагають здійснювати нагляд і перевірку аудиторської роботи; та
  - в) містять аудиторські докази, отримані в результаті проведеної аудиторської роботи, на підтримку думки аудитора.

## Форма і зміст робочих документів

5. **Аудитор повинен готувати робочі документи, достатньо повні і детальні для забезпечення загального розуміння аудиторської перевірки.**
6. **Аудитор повинен відображати у робочих документах інформацію щодо планування аудиторської роботи, характеру, часу та обсягу виконаних аудиторських процедур, їх результатів, а також висновків з отриманих аудиторських доказів.** Робочі документи мають містити пояснення аудитора щодо всіх важливих питань, які потребують висловлення думки, а також висновків аудитора щодо них. Якщо питання стосовно принципів або суджень є складними, в робочі документи треба вносити відповідні факти, що були відомі аудитору на час формулювання висновків.
7. Обсяг робочих документів залежить від професійного судження аудитора, оскільки документування кожного питання, що розглядається аудитором, непотрібне й недоцільне. Оцінюючи обсяг робочих документів, що їх треба підготувати і зберігати, корисно з’ясувати, що було б необхідно надати іншому аудиторіві, у якого немає попереднього досвіду проведення такої аудиторської перевірки, щоб він зрозумів виконану роботу і підґрунтя для прийнятих принципових рішень (але не детальні аспекти аудиторської перевірки). Цей інший аудитор зможе зрозуміти детальні аспекти аудиторської, обговоривши їх з аудитором, який підготував робочі документи.

## ДОКУМЕНТАЦІЯ

8. На форму і зміст робочих документів впливають такі чинники:
  - характер завдання;
  - форма аудиторського висновку;
  - характер і складність бізнесу;
  - характер і стан систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю суб'єкта господарювання;
  - потреба (за певних обставин) у керівництві, нагляді й перевірці роботи, виконуваної асистентами;
  - використання в процесі аудиторської перевірки конкретних методів та прийомів.
9. Робочі документи складаються й систематизуються так, щоб вони відповідали обставинам і потребам аудитора при кожній конкретній аудиторській перевірці. Використання стандартизованих робочих документів (наприклад, контрольних листків, зразків листів, стандартної організації робочих документів) може збільшити ефективність їх підготовки і перевірки. Це полегшує делегування роботи й водночас є засобами контролю її якості.
10. Для збільшення ефективності аудиторської перевірки аудитор може користуватись графіками, аналітичною чи іншою документацією, підготовленою суб'єктом господарювання. За таких обставин аудитор повинен упевнитись, що ці матеріали підготовлені належним чином.
11. До складу робочих документів, як правило, входять:
  - Інформація, що стосується розуміння суб'єкта господарювання та його середовища включно з внутрішнім контролем, наприклад,
    - інформація, що стосується правової форми та організаційної структури суб'єкта господарювання;
    - копії важливих юридичних документів, угод, протоколів або витяги з них;
    - інформація щодо галузі промисловості, економічного та законодавчого середовища, в якому діє суб'єкт господарювання;
    - витяги з посібника з внутрішнього контролю суб'єкта господарювання;
  - докази процесу планування, включаючи програми аудиту та будь-які зміни до них;
  - докази розгляду аудитором роботи внутрішнього аудиту і висновки щодо цього;
  - аналіз операцій і залишків;
  - аналіз важливих показників та тенденцій;

## ДОКУМЕНТАЦІЯ

- ідентифіковані та оцінені ризики суттєвих викривлень на рівні фінансових звітів та тверджень;
  - опис типу, часу та обсягу аудиторських процедур, виконаних у відповідь на ризики на рівні тверджень, та результати цих процедур;
  - докази, що робота асистентів була виконана під наглядом і перевірена;
  - вказівки на те, хто й коли виконував аудиторські процедури;
  - детальна інформація про процедури, застосовані до компонентів, фінансові звіти яких перевіряє інший аудитор;
  - копії протоколів спілкування та листування з іншими аудиторами, експертами та іншими третіми сторонами;
  - копії листів або записок з питань аудиту, повідомлених або обговорених із суб'єктом господарювання, зокрема умови, завдання й суттєві недоліки внутрішнього контролю;
  - листи з поясненнями управлінського персоналу одержані від суб'єкта господарювання;
  - висновки аудитора з суттєвих аспектів аудиторської перевірки, включаючи те, як були розв'язані або враховані винятки чи незвичайні події (якщо такі мали місце), виявлені за допомогою аудиторських процедур;
  - копії фінансових звітів та аудиторського висновку.
12. У разі повторних аудиторських перевірок деякі папки з робочими документами можна класифікувати як "постійні" аудиторські папки, що поповнюються новою інформацією, важливою для всіх аудиторських перевірок, на відміну від поточних аудиторських папок, що містять інформацію, пов'язану переважно з аудитом за один конкретний період.

### **Конфіденційність, забезпечення збереженості, утримання робочих документів та право власності на них**

13. Аудиторів слід використовувати відповідні процедури, щоб забезпечити конфіденційність і збереження робочих документів протягом періоду, достатнього для забезпечення потреб суб'єкта професійної бухгалтерської практики, а також, щоб задовольнити правові та професійні вимоги зберігання таких документів.
14. Робочі документи є власністю аудитора. Хоча на розсуд аудитора частина або витяги з робочих документів і можуть надаватись суб'єктові господарювання, вони не заміняють облікових записів суб'єкта господарювання.

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 230 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ)

## АУДИТОРСЬКА ДОКУМЕНТАЦІЯ

(Чинний для аудиту фінансової інформації за періоди, що починаються з 15 червня 2006 р. або пізніше)\*

### ЗМІСТ

Параграф	
Вступ . . . . .	1—5
Визначення . . . . .	6
Характер аудиторської документації . . . . .	7—8
Форма, зміст та обсяг аудиторської документації. . . . .	9—24
Формування остаточного аудиторського файлу . . . . .	25—30
Зміни в аудиторській документації за виняткових обставин після дати аудиторського висновку . . . . .	31—32
Дата набрання чинності. . . . .	33
Додаток: конкретні вимоги до аудиторської документації та рекомендації в інших МСА	

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 230 “Аудиторська документація” слід читати в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, вказано яка визначає застосування та статус МСА.

\* МСА 230 (переглянутий) обумовив відповідні зміни до МСА 200 “Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів”, МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” та МСКЯ І “Контроль якості для фірм, що виконують аудиторські перевірки та огляди історичної фінансової інформації, а також інші завдання з надання впевненості та супутніх послуг”. Відповідні зміни до МСА 200, 330 та МСКЯ І наведено в Додатках до цих стандартів.

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення положень та надання рекомендацій щодо аудиторської документації. Додаток надає перелік інших МСА, що містять вимоги до документації стосовно предмета аудиту та рекомендації.
2. **Аудитор повинен своєчасно підготувати аудиторську документацію, яка забезпечує:**
  - а) достатній та відповідний запис основи для аудиторського висновку;
  - б) докази того, що аудиторська перевірка виконана відповідно до МСА та застосовних законодавчих та нормативних вимог.
3. Своєчасна підготовка достатньої та відповідної аудиторської документації допомагає підвищити якість аудиту та дозволяє провести ефективну перевірку огляду та оцінку отриманих аудиторських доказів та висновків, зроблених аудитором до остаточного завершення аудиторського висновку. Ймовірно, що документація, підготовлена під час виконання роботи є більш точною, ніж документація, підготовлена в подальшому.
4. Відповідність вимогам цього МСА та іншим конкретним вимогам до документації інших доречних МСА є зазвичай достатньою для досягнення цілей параграфа 2.
5. На додаток до цих цілей аудиторську документацію використовують для багатьох інших цілей, включаючи:
  - а) допомогу аудиторській групі в плануванні і виконанні аудиторської перевірки;
  - б) допомогу членам групі, відповідальним за нагляд, в керуванні роботою аудиторів та нагляді за нею, а також виконанні обов'язків з перевірки якості відповідно до МСА 220 (переглянутого) “Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації”;
  - в) надання можливості аудиторській групі звітувати про свою роботу;
  - г) збереження запису питань постійної важливості для майбутніх аудиторських перевірок;
  - д) надання можливості досвідченому аудиторіві виконувати перевірку та огляд<sup>1</sup> контролю якості відповідно до МСКЯ 1 “Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інші завдання з надання впевненості, та надають супутні послуги”;

<sup>1</sup> Як визначено в МСА 220.

- е) надання можливості досвідченому аудиторіві проводити зовнішні перевірки відповідно до застосовних законодавчих, нормативних або інших вимог.

## Визначення

6. У цьому МСА:

- а) “аудиторська документація” означає запис виконаних аудиторських процедур<sup>2</sup>, отриманих відповідних аудиторських доказів та висновків, яких дійшов аудитор (іноді також використовуються такі терміни, як “робочі документи” та “документи”);
- б) “досвідчений аудитор” означає особу (незалежно від того, чи є він внутрішнім або зовнішнім аудитором для фірми), яка має достатнє розуміння: i) процесів аудиту, ii) МСА та відповідних законодавчих та регуляторних вимог; iii) середовища бізнесу, в якому здійснює діяльність суб’єкт господарювання; iv) питань аудиту та фінансової звітності, що стосуються галузі суб’єкта господарювання.

## Характер аудиторської документації

- 7. Аудиторська документація може існувати у формі даних на папері, електронних або інших носіях. До її складу входять, наприклад, програми аудиту, аналізи, меморандуми з окремих питань, стислі описи важливих аспектів, листи-підтвердження та листи-пояснення управлінського персоналу, контрольні листи та листування (включаючи електронне) стосовно важливих питань. Якщо це вважається за необхідне, до складу аудиторської документації можуть входити виписки чи копії документів суб’єкта господарювання, наприклад, важливі та конкретні контракти та угоди. Тим не менш, аудиторська документація не замінює облікові записи суб’єкта господарювання. Аудиторська документація з конкретного завдання з аудиту збирається в аудиторський файл.
- 8. Як правило, аудитор вилучає з аудиторської документації попередні проекти робочих документів та фінансових звітів, нотатки, що відображають його неповні або попередні міркування, попередні копії документів, в яких були виправлені друкарські або інші помилки, та дублікати документів.

## Форма, зміст та обсяг аудиторської документації

- 9. Аудитор повинен підготувати аудиторську документацію таким чином, щоби досвідчений аудитор, який не мав попереднього відношення до аудиторської перевірки, зрозумів:

<sup>2</sup> Виконані аудиторські процедури включають планування аудиту, розглянуто в МСА 300 “Планування аудиту фінансових звітів”.



- а) характер, час та обсяг аудиторських процедур, виконаних для відповідності вимогам МСА та застосовним законодавчим та регуляторним вимогам;**
- б) результати аудиторських процедур та отримані аудиторські докази;**
- в) важливі питання, які виникли під час аудиту, та висновки щодо цих питань.**

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

- характер аудиторських процедур, які слід виконати;
- ідентифіковані ризики суттєвих викривлень;
- ступень 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.

Однак документування кожного питання, що його розглядає аудитор під час аудиту, не потрібне і не можливе практично.

11. Усні пояснення аудитора самі по собі не є достатнім підтвердженням роботи, виконаної аудитором, чи висновків, до яких він дійшов, але їх можна використовувати для пояснення або уточнення інформації, що міститься в аудиторській документації.

**Документація про розпізнавальні ознаки конкретних статей або питань, що перевіряються**

12. **Документуючи характер, час та обсяг виконаних аудиторських процедур, аудитор повинен записувати розпізнавальні ознаки конкретних статей або питань, що перевіряються.**

13. Запис ідентифікуючих ознак має кілька цілей. Наприклад, це надає змогу аудиторській групі звітувати про свою роботу та полегшує розгляд винятків або суперечностей. Розпізнавальні ознаки варіюються залежно від характеру аудиторської процедури та статті або питання, що перевіряється. Наприклад:

- щодо детального тесту замовлень, зроблених суб'єктом господарювання, аудитор може ідентифікувати документи, обрані для тестування, за їх датою або номерами;

- щодо процедури, яка вимагає відбору або розгляду всіх даних статей генеральної сукупності, що перевищують конкретну суму, аудитор може записувати обсяг процедури та ідентифікувати генеральну сукупність (наприклад, всі журнальні записи, що перевищують визначену суму, з реєстру);
- щодо процедури, що вимагає систематичного відбору з генеральної сукупності документів, аудитор може ідентифікувати відібрані документи, шляхом запису їх джерела, вихідної точки та інтервалу вибірки (наприклад, систематична вибірка звітів про відвантаження з журналу відвантажень за період з 1 квітня по 30 вересня, починаючи зі звіту номер 12345 та відбираючи кожний 125-ий звіт);
- щодо процедури, яка вимагає запитів до конкретного персоналу суб'єкта господарювання, аудитор може записати дати запитів, прізвища та посадові обов'язки персоналу суб'єкта господарювання;
- щодо процедури спостереження, аудитор може записати процес або предмет, які спостерігались, відповідних осіб, їх належну відповідальність, а також де та коли проводилося спостереження.

#### Важливі питання

14. Оцінка важливості питання вимагає об'єктивного аналізу фактів та обставин. До важливих питань, крім іншого, відносяться:
- питання, які призводять до суттєвих ризиків (як визначено в МСА 315 "Розуміння суб'єкту господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень");
  - 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 призвести до модифікації аудиторського висновку.
15. Аудитор може вважати корисним визнати за доцільне підготувати та зберігати у складі аудиторської документації стислий опис (іноді відомий як пам'ятна записка про завершення аудиту), який описує важливі питання, ідентифіковані під час аудиторської перевірки, та як вони вирішувались, або який містить перехресні посилання на іншу підтверджувальну аудиторську документацію, яка надає таку інформацію. Такий стислий опис сприяє ефективним та результативним оглядам та перевіркам аудиторської документації, зокрема, у випадку аудиторських перевірок значного обсягу та складності. Крім того, підготовка такого стислого опису допомагає аудиторів розглядати важливі питання.

- 16. Аудитор повинен своєчасно документувати обговорення важливих питань з управлінським персоналом та іншими особами.**
17. Аудиторська документація містить записи важливих обговорених питань та коли і з ким проводилися обговорення. Вона не обмежується записами, підготовленими аудитором, а може включати інші відповідні записи, наприклад, погоджені протоколи зустрічей, підготовлені персоналом суб'єкта господарювання. До інших осіб, з ким аудитор може обговорювати важливі питання, відноситься найвищий управлінський персонал, інший персонал суб'єкта господарювання та зовнішні сторони, наприклад, особи, які надають суб'єктові господарювання професійні консультації.
- 18. 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.**
19. Проте документування того, як аудитор розглядав суперечність або несумісність не означає, що аудитор повинен зберігати невірну або застарілу документацію.

**Документація про відхилення від основних принципів або важливих процедур**

20. Основні принципи та важливі процедури МСА призначені для допомоги аудиторів у досягненні загальної мети аудиторської перевірки. Відповідно, за винятком виняткових обставин, аудитор дотримується вимог усіх основних принципів та важливих процедур, які є доречними за конкретних обставин аудиторської перевірки.
21. **Якщо за виняткових обставин аудитор вважає за необхідне відхилитися від основного принципу або важливої процедури, які є доречними за конкретних обставин аудиторської перевірки, він повинен документувати, як виконані альтернативні аудиторські процедури досягають мети аудиторської перевірки, та причини відхилення, якщо інакше це незрозуміло.** Тому це означає, що аудитор документує, наскільки достатніми та відповідними були виконані альтернативні аудиторські процедури, щоби замінити основний принцип або важливу процедуру.
22. Вимога до документації не застосовується до основних принципів та важливих процедур, які не є доречними за конкретних обставин, тобто коли обставини, передбачені конкретним основним принципом або процедурою, відсутні. Наприклад, для постійного завдання ніщо в МСА 510 "Перші завдання: залишки на початок періоду", не є доречним. Аналогічно, якщо МСА містить умовні вимоги, вони не є доречними,

якщо не існують визначені умови (наприклад, вимога модифікувати аудиторський висновок, якщо є обмеження обсягу).

#### **Ідентифікація особи, яка веде, та особи, яка перевіряє документацію**

**23. Документуючи характер, час та обсяг виконаних аудиторських процедур, аудитор записує:**

- а) хто виконав аудиторську роботу та дату завершення цієї роботи;**
- б) хто перевіряв виконану аудиторську роботу, дату та обсяг такої перевірки<sup>3</sup>.**

24. Вимога документувати, хто перевіряв аудиторську роботу, не означає потребу включати до кожного конкретного робочого документа докази його огляду. Проте аудиторська документація містить докази, хто і коли перевіряв конкретні елементи виконаної аудиторської роботи.

#### **Формування остаточного аудиторського файлу**

**25. Аудитор повинен своєчасно завершити формування остаточного аудиторського файлу після дати аудиторського висновку.**

26. МСКЯ 1 вимагає від фірм установлювати політику та процедури своєчасного завершення формування аудиторських файлів. Як вказує МСКЯ 1, 60 днів після дати аудиторського висновку, є як правило, достатнім строком для завершення формування остаточного аудиторського файлу.

27. Завершення формування остаточного аудиторського файлу після дати аудиторського висновку – це адміністративний процес, що не вимагає виконання нових аудиторських процедур або складання нових висновків. Однак можна робити зміни в аудиторській документації під час процесу формування остаточного файлу, якщо вони адміністративні за характером. Прикладами таких змін є:

- вилучення або викидання застарілої документації;
- сортування, упорядкування робочих документів та внесення перехресних посилань;
- заповнення контрольних листів завершення, що стосуються процесу формування остаточного аудиторського файлу;
- документування аудиторських доказів, отриманих аудитором, обговорених та узгоджених з відповідними членами аудиторської групи до дати аудиторського висновку.

<sup>3</sup> Параграф 26 МСА 220 встановлює вимогу до аудитора перевіряти виконану аудиторську роботу шляхом перевірки аудиторської документації; при цьому аудитор повинен документувати обсяг та час таких перевірок. У параграфі 25 МСА 220 описано характер перевірки виконаної роботи.

28. Після завершення формування остаточного аудиторського файлу аудиторів не слід вилучати або викидати аудиторську документацію до кінця періоду зберігання.
29. МСКЯ 1 вимагає від фірм установлювати політику та процедури зберігання документації з завдань. Як вказує МСКЯ 1, період зберігання завдань з аудиту становить не менш п'яти років від дати аудиторського висновку або дати аудиторського висновку групи, якщо вона пізніша.
30. Якщо аудитор вважає за необхідне модифікувати існуючу аудиторську документацію або додати нову аудиторську документацію після завершення формування остаточного аудиторського файлу, він повинен, незалежно від характеру модифікацій або доповнень, документувати:
- а) коли й ким вони були зроблені та (якщо застосовне) оглянуті;
  - б) конкретні причини таких дій;
  - в) їх вплив, якщо він є, на висновки аудитора.

### **Зміни в аудиторській документації за виняткових обставин після дати аудиторського висновку**

31. Якщо після дати аудиторського висновку виникають виняткові обставини, що вимагають від аудитора виконання нових або додаткових аудиторських процедур або приводять до того, що аудитор доходить нових висновків, аудитор повинен документувати:
- а) обставини, що виникли;
  - б) виконані нові або додаткові аудиторські процедури, отримані аудиторські докази та нові висновки;
  - в) коли й ким були зроблені та (якщо це необхідно) оглянуті остаточні зміни.
32. Такі виняткові обставини включають виявлення фактів, що стосуються перевіреної фінансової інформації, які існували на дату аудиторського висновку та могли би вплинути на аудиторський висновок, якби аудиторів було відомо про них.

### **Дата набрання чинності**

33. Цей МСА набирає чинності для аудиту фінансової інформації за періоди, що починаються з 15 червня 2006 р або пізніше.

## **Конкретні вимоги до аудиторської документації та рекомендації в інших МСА**

Нижче наведено перелік основних параграфів що містять конкретні вимоги та рекомендації до аудиторської документації в інших МСА:

- МСА 210 “Умови завдань з аудиторської перевірки” : параграф 5;
- МСА 220 (переглянутий) “Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації”: параграфи 11—14, 16, 25, 27, 30, 31 та 33;
- МСА 240 “Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиторської перевірки фінансових звітів”: параграфи 60 та 107—111;
- МСА 250 “Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів” параграф 28;
- МСА 260 “Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналові”: параграф 16;
- МСА 300 “Планування аудиту фінансових звітів”: параграфи 22—26;
- МСА 315 “Розуміння суб’єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”: параграфи 122 та 123;
- МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків”: параграфи 73;
- МСА 505 “Зовнішні підтвердження”: параграф 33;
- МСА 580 “Пояснення управлінського персоналу”: параграф 10;
- МСА 600 “Використання роботи іншого аудитора”: параграф 14.

## МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 240

### ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА РОЗГЛЯД ШАХРАЙСТВА ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

(чинний для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються  
з або після 15 грудня 2004 г.)

#### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
Вступ . . . . .	1—3
Характеристика шахрайства . . . . .	4—12
Відповідальність найвищого управлінського та управлінського персоналу . . . . .	13—16
Властиві обмеження аудиту в контексті шахрайства . . . . .	17—20
Відповідальність аудитора за виявлення суттєвих викривлень внаслідок шахрайства . . . . .	21—22
Професійний скептицизм . . . . .	23—26
Обговорення в групі з завдання . . . . .	27—32
Процедури оцінки ризиків . . . . .	33—56
Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства . . . . .	57—60
Дії аудитора у відповідь на ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства . . . . .	61—82
Оцінка аудиторських доказів . . . . .	83—89
Пояснення управлінського персоналу . . . . .	90—92
Інформування найвищого управлінського та управлінського персоналу . . . . .	93—101
Інформування регуляторних та правоохоронних органів . . . . .	102
Неможливість продовжити виконання завдання . . . . .	103—106
Документування . . . . .	107—111
Дата набуття чинності . . . . .	112
Додаток 1: Приклади факторів ризику шахрайства	

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА РОЗГЛЯД ШАХРАЙСТВА  
ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

Додаток 2: Приклади можливих аудиторських процедур у відповідь на оцінений ризик суттєвих викривлень внаслідок шахрайства

Додаток 3: Приклади обставин, які свідчать про можливість шахрайства

---

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 240 “Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиторської перевірки фінансових звітів” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСА.



## Вступ

1. Метою даного Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартів та надання рекомендацій щодо відповідальності аудитора за розгляд шахрайства під час аудиторської перевірки фінансових звітів<sup>1</sup>, а також пояснення, як стандарти та рекомендації, викладені в МСА 315 “Розуміння суб’єкту господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”, застосовуються до ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства. Стандарти та рекомендації, викладені в даному МСА, необхідно інтегрувати в загальний процес аудиту.
2. Даний стандарт:
  - Відрізняє шахрайство від помилки та розглядає два різновиди шахрайства, які мають значення для аудитора, тобто викривлення внаслідок незаконного привласнення активів та викривлення, які є результатом неправдивої фінансової звітності; описує відповідальність найвищого керівництва та керівництва суб’єкту господарювання за попередження та виявлення шахрайства, описує властиві обмеження аудиту в контексті шахрайства та встановлює відповідальність аудитора за виявлення суттєвих викривлень внаслідок шахрайства;
  - Вимагає від аудитора дотримання професійного скептицизму та визнання можливості існування суттєвих викривлень внаслідок шахрайства незалежно від досвіду минулої співпраці аудитора з суб’єктом господарювання та щодо чесності управлінського та найвищого управлінського персоналу;
  - Вимагає від членів групи з завдання обговорення впливу на фінансову звітність суб’єкта господарювання суттєвих викривлень внаслідок шахрайства та вимагає від партнера з завдання визначення того, з яких питань необхідно інформувати тих членів групи з завдання, які не приймали участь в обговоренні;
  - Вимагає від аудитора:
    - ♦ виконання процедур отримання інформації, яка необхідна для ідентифікації суттєвих викривлень внаслідок шахрайства;
    - ♦ ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства на рівні фінансових звітів та на рівні тверджень; для оцінених ризиків, що можуть призвести до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, — оцінки структури системи внутрішнього контролю суб’єкту господарювання та застосовуваних заходів контролю, та визначення, чи були вони здійснені;

<sup>1</sup> Відповідальність аудитора за дотримання законів та нормативних актів під час проведення аудиторської перевірки фінансових звітів встановлюється МСА 250 “Врахування законів та нормативних актів під час аудиторської перевірки фінансових звітів”.

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА РОЗГЛЯД ШАХРАЙСТВА ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

- ♦ визначення загальних дій у відповідь на ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства на рівні фінансових звітів, розгляду завдання та нагляду за персоналом; вивчення облікової політики суб'єкту господарювання та включення елементу непередбачуваності у вибір виду, часу та обсягу аудиторських процедур, які мають виконуватись;
  - ♦ розробки та виконання аудиторських процедур у відповідь на ризик можливості управлінського персоналу уникнути контролю;
  - ♦ визначення і виконання необхідних процедур у відповідь на оцінені ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства;
  - ♦ розгляду, чи може бути виявлене викривлення показником шахрайства;
  - ♦ отримання письмових пояснень управлінського персоналу щодо шахрайства; та
  - ♦ інформування найвищого управлінського та управлінського персоналу;
- Надає поради щодо інформування регуляторних та правоохоронних органів;
  - Надає поради для випадків, коли в результаті викривлень внаслідок шахрайства аудитор потрапляє в виняткові обставини, що ставлять під сумнів можливість аудитора продовжити виконання завдання з аудиту; та
  - Встановлює вимоги до документування.

**3. При плануванні та виконанні завдань з аудиту аудитор повинен розглянути ризики суттєвих викривлень в фінансових звітах внаслідок шахрайства для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня.**

## Характеристика шахрайства

4. Викривлення в фінансових звітах можуть бути викликані шахрайством або помилкою. Різниця між шахрайством та помилкою полягає в тому, чи виконана дія, що призводить до викривлення навмисно чи ненавмисно.
5. Термін “помилка” означає ненавмисне викривлення в фінансовій звітності, включаючи пропуск суми або розкриття, наприклад:
  - Помилку при збиранні або обробці даних, на основі яких готуються фінансові звіти.
  - Невірне облікове твердження, зроблене внаслідок пропуску або невірної інтерпретації фактів.

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА РОЗГЛЯД ШАХРАЙСТВА ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

- Помилку в застосуванні облікових принципів щодо вимірювання, визнання, класифікації, подання або розкриття.
6. Термін “шахрайство” означає навмисні дії однієї особи або декількох осіб серед управлінського та найвищого управлінського персоналу, найманих працівників або третьої сторони, при яких застосовується омана для отримання нечесної або незаконної переваги. Хоча шахрайство є широким юридичним поняттям, для цілей даного МСА аудитор стосується шахрайство, що спричиняє суттєві викривлення у фінансових звітах. Аудитори не визначають юридично, чи шахрайство дійсно було. Шахрайство, до якого були причетні одна особа чи більше осіб з управлінського або найвищого управлінського персоналу, називають “шахрайством управлінського персоналу”; шахрайство, до якого причетні лише наймані працівники суб’єкту господарювання, називають “шахрайством працівників”. В обох випадках може бути змова як на самому суб’єкті господарювання, так і з третьою стороною за межами суб’єкту господарювання.
7. Для аудитора важливі два типи навмисних викривлень: викривлення, що є результатом неправдивої фінансової звітності, та викривлення, що є результатом незаконного привласнення активів.
8. Неправдива фінансова звітність базується на навмисних викривленнях, включаючи пропуск сум або розкриття у фінансових звітах, з метою введення в оману користувачів. Складання неправдивих фінансових звітів може досягатись за допомогою:
- Маніпуляції, фальсифікації (включаючи підробки) або внесення змін до облікових записів чи первинних документів, на основі яких готуються фінансові звіти.
  - Невірне подання або навмисний пропуск в фінансових звітах подій, операцій або іншої важливої інформації.
  - Навмисне неправильне застосування облікових принципів щодо сум, класифікації, способу подання або розкриття.
9. Неправдива фінансова звітність часто включає уникнення управлінським персоналом контролю, який справляє враження ефективного функціонування. Шахрайство може бути результатом таких дій управлінського персоналу внаслідок уникнення контролю, як:
- Здійснення фіктивних записів в журналах реєстрації, особливо в кінці облікового періоду, для маніпулювання фінансовими результатами або досягнення інших цілей;
  - Невідповідна корекція припущень та зміна суджень, які було використано під час оцінки залишків на рахунках;
  - Пропуск, дострокове або запізніле визнання у фінансових звітах подій та операцій, що відбулись у звітному періоді;

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА РОЗГЛЯД ШАХРАЙСТВА ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

- Приховування або нерозкриття фактів, що можуть впливати на суми, відображені в фінансових звітах;
  - Участь в складних операціях, структура яких дає невірне відображення фінансового стану або фінансових показників суб'єкта господарювання; та
  - Внесення змін в записи та умови, що відносяться до важливих та незвичних операцій.
10. Неправдивість фінансової звітності може спричинюватись спробами управлінського персоналу приховати доходи, щоби ввести в оману користувачів фінансової звітності через зміну сприйняття ними фінансових результатів та прибутковості суб'єкту господарювання. Таке приховування доходів може розпочинатись з незначних дій або корекції припущень та зміни суджень управлінським персоналом. Тиск та мотив можуть призвести до такого збільшення масштабу подібних дій, що їх результатом буде неправдива фінансова звітність. Така ситуація може трапитись тоді, коли тиск для досягнення очікувань ринку або бажання максимізувати компенсації, що базуються на виробничих показниках, призводять до того, що управлінський персонал свідомо займає таку позицію, яка веде до неправдивості фінансової звітності шляхом внесення суттєвих викривлень до фінансових звітів. Мотивом для управлінського персоналу деяких суб'єктів господарювання може бути заниження доходів в суттєвих розмірах для мінімізації податків або завищення доходів для отримання банківського фінансування.
11. Незаконне привласнення активів включає крадіжку активів суб'єкту господарювання, що часто здійснюється найманими працівниками суб'єкту господарювання у відносно невеликих та несуттєвих розмірах. Тим не менш, в незаконному привласненні активів може брати участь і управлінський персонал, для якого зазвичай легше замаскувати або сховати незаконне привласнення активів так, що це буде важко виявити. Незаконне привласнення активів може здійснюватись багатьма способами, наприклад:
- Привласнення грошових надходжень (наприклад, незаконне привласнення надходжень дебіторської заборгованості або направлення надходжень по раніше списаних заборгованостях на особисті банківські рахунки);
  - Викрадення фізичних активів або інтелектуальної власності (наприклад, викрадення матеріально-виробничих запасів для власного використання або продажу, викрадення брехту для перепродажу, змова з конкурентом та розголошення за винагороду технологічних даних);
  - Примушення суб'єкта господарювання до оплати неотриманих товарів та послуг (наприклад, сплата фіктивним постачальникам; хабарі від

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА РОЗГЛЯД ШАХРАЙСТВА ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

постачальників особам, що відповідають за закупівлі, за завищення цін; виплати фіктивним найманим працівникам); та

- Використання активів суб'єкту господарювання у власних цілях (наприклад, використання активів суб'єкту господарювання як застави для отримання персонального кредиту або кредиту пов'язаній стороні).
- Незаконне привласнення активів часто супроводжується невірними або викривленими записами чи документами для приховування факту відсутності активів або використання їх як застави без відповідного дозволу.

12. Шахрайство включає мотив або тиск для скоєння шахрайства, винайдену можливість цього та пошук пояснення його необхідності. Мотивом для незаконного привласнення активів для деяких осіб може стати, наприклад, спосіб життя понад міру своїх фінансових можливостей. Свідоме викривлення фінансової звітності може здійснюватись через зовнішній та внутрішній тиск на управлінський персонал для досягнення очікуваних (і, можливо, нереальних) доходів, зокрема, коли неспроможність досягти фінансових цілей може мати значні наслідки для управлінського персоналу. Усвідомлена можливість викривлення фінансової звітності або незаконного привласнення активів існує, коли особа вважає, що внутрішній контроль можна обійти тому, що, наприклад, ця особа користується довірою або знає про конкретні недоліки внутрішнього контролю. Особи можуть знайти раціональне виправдовування для скоєння шахрайства. Деякі особи мають таке ставлення до своїх обов'язків, характер або етичні цінності, що дозволяють їм свідомо та навмисно поступати нечесно. Разом з тим, навіть чесні в інших обставинах особи можуть піти на шахрайство, якщо середовище, в якому вони знаходяться, має на них значний тиск.

### **Відповідальність найвищого управлінського та управлінського персоналу**

13. Основна відповідальність за запобігання та виявлення шахрайства покладається на найвищий управлінський та управлінський персонал суб'єкту господарювання. Міра відповідальності найвищого управлінського та управлінського персоналу може різнитись в залежності від суб'єкту господарювання та країни. У деяких суб'єктів господарювання структура управління може бути менш формальною тому, що особи, що належать до найвищого управлінського персоналу, це ті ж самі особи, що відносяться до управлінського персоналу.<sup>14</sup> Важливо, щоб управлінський персонал, під наглядом найвищого управлінського персоналу, приділяв значну увагу попередженню шахрайства, що значно зменшить можливість шахрайства, та перешкоджанню шахрайству, що змусить не йти на шахрайство через

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА РОЗГЛЯД ШАХРАЙСТВА ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

високу вірогідність виявлення та покарання. Для цього необхідна культура чесності та етичної поведінки. Це культура, що спирається на базові цінності, передається та демонструється найвищим управлінським та управлінським персоналом; вона створює основу розуміння найманими працівниками, як суб'єкт господарювання веде свій бізнес. Створення культури чесності та етичної поведінки передбачає задання відповідного тону; створення позитивного середовища роботи; наймання, підготовку та підвищення по службі сумлінних працівників; періодичне підтвердження працівниками знання своїх обов'язків та здійснення відповідних дій у відповідь на здійснене, очікуване або передбачуване шахрайство.

15. Відповідальність найвищого управлінського персоналу суб'єкту господарювання полягає у забезпеченні шляхом нагляду за управлінським персоналом організації та функціонування на суб'єкті господарювання внутрішнього контролю для отримання обґрунтованої впевненості щодо надійності фінансової звітності, ефективності роботи та відповідності законодавству. Активний нагляд найвищого управлінського персоналу допоможе зміцнити наміри управлінського персоналу створити культуру чесності та етичної поведінки. Виконуючи свої обов'язки з нагляду, найвищий управлінський персонал розглядає можливості уникнення управлінським персоналом заходів контролю та інші можливості негативного впливу на процес підготовки фінансової звітності, наприклад, зусилля управлінського персоналу щодо коригування показників доходів для впливу на сприйняття аналітиками фінансових результатів та прибутковості суб'єкту господарювання.
16. Відповідальність управлінського персоналу полягає у створенні під наглядом найвищого управлінського персоналу середовища контролю, впровадження політики та процедур, що мають за мету досягнення, наскільки це можливо, належного та ефективного ведення бізнесу суб'єктом господарювання. Ця відповідальність включає розробку та впровадження контролю, що стосується мети суб'єкту господарювання щодо підготовки фінансових звітів, які справедливо й достовірно відображають (або подають достовірно в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан згідно з прийнятою концептуальною основою фінансової звітності, та управління ризиками, що можуть викликати суттєві викривлення в фінансових звітах. Такі заходи контролю зменшують, але не виключають повністю ризики викривлень. Під час визначення, які заходи контролю необхідно впровадити для запобігання та виявлення шахрайства, управлінський персонал розглядає ризики того, що фінансові звіти можуть бути суттєво викривлені внаслідок шахрайства. Під час такого визначення управлінський персонал може дійти висновку, що розробка та впровадження якогось конкретного заходу контролю, націленого на зменшення ризиків суттєвих викривлень внаслідок вірогідного шахрайства, може бути неефективною з точки зору витрат.

## Властиві обмеження аудиту в контексті шахрайства

17. Як викладено в МСА 200 “Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів”, метою аудиторської перевірки фінансових звітів є надання можливості аудитору висловити думку, чи підготовано фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах згідно з прийнятою концептуальною основою фінансової звітності. Властиві обмеження аудиту створюють невід’ємний ризик, що деякі суттєві викривлення в фінансових звітах не буде виявлено, хоча сама аудиторська перевірка і буде спланована та проведена у відповідності до МСА.
18. Ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства є вищим за ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок помилки, оскільки для шахрайства можуть використовуватись досить складні та ретельно організовані схеми приховування, наприклад, підробка, навмисний пропуск операцій або навмисне невірне подання інформації аудитору. Виявити такі спроби приховування може бути ще складніше, якщо вони супроводжуються змовою. Змова може змусити аудитора повірити, що докази є переконливими, тоді як насправді вони є хибними. Спроможність аудитора виявити шахрайство залежить від таких чинників, як вмільсть шахрая, частота та обсяг маніпуляцій, ступінь змови, відносний розмір окремих рахунків, з якими проводяться маніпуляції, посадовий рівень причетних осіб. Хоча аудитор може бути спроможним ідентифікувати потенційні можливості шахрайства, йому важко визначити, чи є викривлення в питаннях, що відносяться до суджень, наприклад, облікові оцінки, результатом шахрайства чи помилок.
19. Більш того, ризик невиявлення аудитором суттєвих викривлень внаслідок шахрайства управлінського персоналу є вищим, ніж внаслідок шахрайства працівників, оскільки управлінський персонал часто має змогу прямо чи опосередковано маніпулювати обліковими записами та надавати фальсифіковану фінансову інформацію. Працівники деяких рівнів управління можуть обходити процедури контролю, впроваджені для запобігання аналогічному шахрайству інших працівників, наприклад, змушуванням підлеглих до невірної реєстрації операцій або їх приховування. Враховуючи керівну позицію на суб’єкті господарювання, управлінський персонал має можливість або змусити працівників робити якісь дії, або отримати їх допомогу в організації шахрайства, про що працівники можуть і не здогадуватись.
20. Виявлення суттєвого викривлення в фінансових звітах внаслідок шахрайства в майбутньому само по собі не вказує на недотримання вимог МСА. Це, наприклад, стосується деяких типів навмисних викривлень, оскільки аудиторські процедури можуть виявитись неефективними для

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА РОЗГЛЯД ШАХРАЙСТВА ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

виявлення навмисного викривлення, яке замасковане через змову декількох осіб управлінського персоналу, найвищого управлінського персоналу, працівників або третіх сторін, або ж такого викривлення, що використовує сфальсифіковану документацію. Чи виконав аудитор аудиторську перевірку у відповідності до МСА, визначається аудиторськими процедурами, які були виконані за даних обставин, достатності та відповідності аудиторських доказів, отриманих в результаті виконання цих процедур, та прийнятності аудиторського звіту, що базується на оцінці цих доказів.

### **Відповідальність аудитора за виявлення суттєвих викривлень внаслідок шахрайства**

21. Аудитор, що проводить аудиторську перевірку у відповідності до МСА, отримує достатню впевненість, що фінансові звіти в цілому не містять суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилок. Аудитор не може отримати абсолютну впевненість, що будуть виявлені суттєві викривлення в фінансових звітах внаслідок таких чинників, як використання суджень, тестування, властиві обмеження внутрішнього контролю та того, що значна частина аудиторських доказів отриманих аудитором, є радше переконливими, ніж остаточними по своїй природі.
22. При отриманні достатньої впевненості аудитор діє під час проведення аудиторської перевірки у відповідності до принципу професійного скептицизму, розглядає можливість уникнення управлінським персоналом заходів контролю та визнає той факт, що аудиторські процедури, які є ефективними для виявлення помилок, можуть виявитись неефективними в контексті ідентифікованого ризику суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. В наступних частинах даного МСА містяться додаткові поради щодо розгляду ризиків шахрайства під час проведення аудиторської перевірки та розробки процедур виявлення суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.

### **Професійний скептицизм**

23. Згідно з вимогами МСА 200 аудитор планує та здійснює аудит у відповідності до принципу професійного скептицизму, визнаючи, що можуть існувати обставини, які виключать суттєві викривлення в фінансових звітах. Характеристики шахрайства роблять принцип професійного скептицизму особливо важливим при розгляді ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства. Професійний скептицизм означає допитливість та критичну оцінку аудиторських доказів. Професійний скептицизм вимагає постійного оцінювання отриманої інформації та аудиторських доказів на ознаки можливості існування суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.



24. **Аудитор дотримується принципу професійного скептицизму під час проведення аудиту, визнаючи можливість існування суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, незважаючи на досвід попередньої співпраці з суб'єктом господарювання та інформованості щодо чесності найвищого управлінського та управлінського персоналу.**
25. Згідно з вимогами МСА 315 досвід попередньої співпраці з суб'єктом господарювання допомагає йому отримати розуміння бізнесу суб'єкту господарювання. Хоча аудитор і не може повністю відкинути досвід попередньої співпраці з суб'єктом господарювання та чесності найвищого управлінського та управлінського персоналу, дотримання принципу професійного скептицизму є важливим, тому що могли статися зміни обставин. Здійснюючи запити та виконуючи інші аудиторські процедури, аудитор дотримується професійного скептицизму та не задовольняється отриманням менш, ніж переконливих аудиторських доказів, оснований на вірі в чесність найвищого управлінського та управлінського персоналу. Щодо найвищого управлінського персоналу дотримання принципу професійного скептицизму означає, що аудитор уважно розглядає прийнятність відповідей на запити найвищого управлінського персоналу та іншої інформації, отриманої від нього, в світлі всіх інших доказів, отриманих під час аудиту.
26. Аудит, що здійснюється згідно МСА нечасто включає встановлення автентичності документів, оскільки аудитор не має відповідної підготовки та не є експертом з визначення автентичності. Більш того, аудитор може не виявити наявності змін в умовах документів, коли, наприклад, існує додаткова угода, про яку управлінський персонал або третя сторона не повідомили аудитора. Під час проведення аудиторської перевірки аудитор розглядає надійність інформації, що використовуватиметься в якості аудиторських доказів, включно з розглядом заходів контролю за її складанням та веденням. Якщо у аудитора немає підстав вважати інакше, він сприймає записи та документи як справжні. Проте, якщо обставини, виявлені під час проведення аудиту, змушують аудитора повірити, що документ не є оригіналом, або умови в документах було змінено, аудитор продовжує свої дослідження, наприклад, шляхом отримання прямого підтвердження від третьої сторони або розгляду необхідності залучення експерта для оцінки оригінальності такого документу.

## **Обговорення в групі з завдання**

27. **Члени групи з завдання повинні обговорити можливість впливу на фінансові звіти суб'єкту господарювання суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.**

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА РОЗГЛЯД ШАХРАЙСТВА  
ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

28. Згідно з вимогами МСА 315 від членів групи з завдання вимагається обговорення здатності суб'єкту господарювання до суттєвих викривлень в фінансовій звітності. Особливий наголос під час такого обговорення робиться на можливість впливу на фінансові звіти суб'єкту господарювання суттєвих викривлень внаслідок шахрайства. В обговоренні бере участь партнер з завдання, який на основі професійного судження, досвіду попередньої співпраці з суб'єктом господарювання та знання ситуації визначає, хто з членів групи прийматиме участь в обговоренні. Зазвичай в обговоренні приймають участь провідні члени групи. Таке обговорення дає можливість більш досвідченим членам групи поділитись своїми думками щодо того, як і в чому фінансові звіти можуть виявитись чутливими до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.
29. **Партнер з завдання повинен розглянути, з якими питаннями слід ознайомити членів групи з завдання, що не приймали участь в обговоренні.** Може виявитись необов'язковим інформувати всіх членів групи з аудиту щодо всіх рішень, що було досягнуто під час обговорення. Так, наприклад, члену групи з завдання, який бере участь в аудиті одного з підрозділів суб'єкту господарювання, немає потреби знати рішення щодо іншого підрозділу суб'єкта господарювання.
30. Під час обговорення необхідно відкинути будь-які прояви впевненості, яку можуть мати члени групи з завдання, щодо чесності найвищого управлінського та управлінського персоналу. Обговорення зазвичай складається з:
- Обміну думками членів групи, де і як на їх думку фінансові звіти суб'єкту господарювання можуть бути чутливими до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, як управлінський персонал може сфальсифікувати та приховати сфальсифіковану фінансову звітність, та як активи суб'єкту господарювання могли бути незаконно привласнені;
  - Розгляду обставин, що можуть вказувати на приховування прибутків, та способів, якими користується управлінський персонал для приховування прибутків, що можуть призвести до фальсифікації фінансової звітності;
  - Розгляду відомих внутрішніх та зовнішніх факторів, що впливають на суб'єкт господарювання та можуть створити мотив або тиск на управлінський персонал чи інших працівників до скоєння шахрайства, або надати можливість скоєння шахрайства та вказати на таку культуру чи середовище, що дозволяють управлінню або іншим працівникам виправдати скоєння шахрайства;
  - Розгляду ступеню нагляду управлінського персоналу за працівниками, що мають доступ до грошових коштів або інших активів, чутливих до незаконного привласнення;

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА РОЗГЛЯД ШАХРАЙСТВА ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

- Розгляду незвичних або нез'ясовних змін в поведінці чи стилі життя управлінського персоналу або інших працівників, при які стало відомо членам групи з завдання;
  - Наголошення на важливості постійного дотримання відповідного стану очікування на протязі аудиторської перевірки щодо можливості суттєвого викривлення внаслідок шахрайства;
  - Розгляду типів обставин, що, при їх наявності, можуть вказувати на можливість шахрайства;
  - Розгляду шляхів впровадження елементу непередбачуваності в види, час та обсяг аудиторських процедур, що будуть виконуватись;
  - Розгляду аудиторських процедур, які необхідно підібрати у відповідь на чутливість фінансових звітів суб'єкту господарювання до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, та встановлення, чи є деякі типи аудиторських процедур ефективнішими за інші;
  - Розгляду будь-яких звинувачень в шахрайстві, про які стало відомо аудиторіві; та
  - Розгляду ризиків уникнення управлінським персоналом заходів контролю.
31. Обговорення чутливості фінансових звітів суб'єкту господарювання до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства є важливою складовою аудиту. Воно дозволяє аудиторі розглянути можливу відповідь на чутливість фінансових звітів суб'єкту господарювання до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства та визначити, які члени групи з аудиту будуть проводити конкретні аудиторські процедури. Воно також дозволяє визначити, як ознайомити з результатами членів групи з аудиту та як реагувати на звинувачення в шахрайстві, про які стало відомо аудиторі. Багато невеликих за обсягом аудиторських перевірок проводиться лише партнером з завдання (або аудитором-індивідуалом). В таких випадках партнер з аудиту, який сам розробив план аудиту, розглядає чутливість фінансових звітів суб'єкту господарювання до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.
32. Важливо, щоби після обговорення на етапі планування аудиту та періодичних обговорень під час проведення аудиторської перевірки, члени групи з завдання продовжували обговорювати та ділитися отриманою інформацією, яка може вплинути на оцінку ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, та обговорювати аудиторські процедури, які було виконано у відповідь на ці ризики. Так, наприклад, для деяких суб'єктів господарювання може виявитись необхідним обговорити ці питання під час перевірки проміжної фінансової інформації суб'єкта господарювання.

## Процедури оцінки ризиків

33. Згідно з вимогами МСА 315 для отримання розуміння суб'єкту господарювання та його середовища включно з внутрішнім контролем аудитор виконує процедури оцінки ризиків. Складовою цієї роботи є виконання аудитором наступних процедур для отримання інформації, яка необхідна для ідентифікації ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства:
- а) надсилання запитів найвищому управлінському та управлінському персоналу або іншим особам суб'єкту господарювання, якщо це необхідно, та отримання розуміння, як найвищий управлінський персонал наглядає за процесами управління суб'єктом господарювання для ідентифікації та реагування на ризики шахрайства та внутрішнім контролем, який було встановлено для зменшення цих ризиків.
  - б) розгляду кількості присутніх факторів ризику шахрайства.
  - в) вивчення будь-яких незвичних або неочікуваних зв'язків, які було ідентифіковано під час проведення аналітичних процедур.
  - г) розгляду іншої інформації, яка може допомогти в ідентифікації ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.

### Надсилання запитів та отримання розуміння нагляду, що ведеться найвищим управлінським персоналом

34. Для отримання розуміння суб'єкту господарювання та його середовища включно з внутрішнім контролем аудитор повинен зробити запити до управлінського персоналу щодо:
- а) оцінки управлінським персоналом ризиків того, що фінансові звіти можуть містити суттєві викривлення внаслідок шахрайства;
  - б) процесів, що використовуються управлінським персоналом для ідентифікації та реагування на ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства на суб'єкті господарювання, включаючи конкретні ідентифіковані ризики шахрайства, або рахунки та залишки на рахунках, класах операцій чи розкриттях, для яких може існувати ризик шахрайства;
  - в) інформування управлінським персоналом найвищого управлінського персоналу щодо процесів ідентифікації та реагування на ризики шахрайства на суб'єкті господарювання; та
  - г) інформування управлінським персоналом працівників щодо своїх поглядів на практику ведення бізнесу та етичну поведінку.
35. Оскільки управлінський персонал несе відповідальність за внутрішній контроль суб'єкту господарювання та підготовку фінансових звітів, аудитору необхідно направити запит управлінському персоналу щодо

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА РОЗГЛЯД ШАХРАЙСТВА ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

його власної оцінки ризиків шахрайства та наявних заходів контролю для попередження або виявлення цих ризиків. Види, обсяг та періодичність оцінки управлінським персоналом ризиків та заходів контролю залежать від конкретного суб'єкта господарювання. На деяких суб'єктах господарювання управлінський персонал може проводити детальну оцінку або щорічно, або в процесі постійного моніторингу. На інших суб'єктах господарювання оцінка управлінським персоналом може бути менш формальною та не такою регулярною. На деяких суб'єктах господарювання, особливо на малих підприємствах, оцінка може зосереджуватись на питаннях ризиків шахрайства працівників та незаконного привласнення активів. Природа, обсяг та періодичність оцінки управлінським персоналом важливі для розуміння аудитором середовища контролю суб'єкта господарювання. Так, наприклад, факт, що управлінський персонал не проводить оцінку ризиків шахрайства, може в деяких випадках вказувати на відсутність уваги управлінського персоналу до внутрішнього контролю.

36. На невеликих суб'єктах господарювання, де управління здійснюється самим власником, такий власник-керівник може здійснювати більш ефективний нагляд, ніж на великому суб'єкті господарювання, тим самим компенсуючи обмеження можливості розподілу обов'язків. З іншої сторони, власник-керівник має більше можливостей обійти внутрішній контроль завдяки менш формалізованій системі внутрішнього контролю. Аудитор бере це до уваги під час ідентифікації ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.
37. Здійснюючи запити як частину процесу отримання розуміння процесу, що використовується управлінським персоналом для ідентифікації та реагування на ризики шахрайства на суб'єкті господарювання, аудитор запитує також про процеси реагування на внутрішні чи зовнішні звинувачення в шахрайстві, що висуваються проти суб'єкту господарювання. У випадку, коли суб'єкт господарювання має розрізнені підрозділи, аудитор робить запити щодо природи та обсягу моніторингу виробничих підрозділів або сегментів бізнесу та наявності виробничих підрозділів чи сегментів бізнесу, для яких може існувати ризик шахрайства.
38. **Аудитор надсилає запити управлінському персоналу, внутрішньому аудиту та іншим відповідним підрозділам суб'єкту господарювання для визначення, чи мають вони відомості про наявні, підозрювані або очікувані випадки шахрайства, що впливають на суб'єкт господарювання.**
39. Хоча запити аудитора до управлінського персоналу можуть надати корисну інформацію щодо ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства працівників, такі запити навряд чи нададуть корисну інформацію щодо ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА РОЗГЛЯД ШАХРАЙСТВА ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

управлінського персоналу. Запити іншим підрозділам суб'єкту господарювання окрім управлінського персоналу можуть виявитися корисними шляхом отримання аудитором даних, що відрізняються від інформації управлінського персоналу та осіб, які відповідають за складання фінансової звітності. Такі запити надають працівникам можливість надати аудитору інформацію, яку б він не отримав іншим способом. Аудитор використовує професійне судження для визначення інших підрозділів чи осіб суб'єкта господарювання, кому він буде спрямовувати запити, та обсяг цих запитів. При цьому аудитор розглядає, чи можуть вони надати інформацію, яка б була корисною для ідентифікації ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.

40. Аудитор робить запити персоналу внутрішнього аудиту на тих суб'єктах господарювання, де є внутрішній аудит. Ці запити стосуються даних внутрішніх аудиторів щодо ризиків шахрайства, та чи виконував внутрішній аудит будь-які процедури виявлення шахрайства, чи задовільно реагував управлінський персонал на результати цих процедур, та чи відомо внутрішнім аудиторам про існуючі, підозрювані або очікувані випадки шахрайства.
41. Прикладами інших осіб на суб'єкті господарювання, кому аудитор може надсилати запити щодо наявності або підозри шахрайства можуть бути:
  - Бухгалтерський персонал, безпосередньо не пов'язаний з складанням фінансової звітності;
  - Наймані працівники різного рівня повноважень;
  - Наймані працівники, зайняті в створенні, обробці або реєстрації складних або незвичних операцій, та особи, що наглядають або ведуть моніторинг роботи таких найманих працівників;
  - Штатний юрист;
  - Головний спеціаліст з питань етики або аналогічна особа; та
  - Особа чи особи, що розглядають заяви про шахрайство.
42. Аудитор з професійним скептицизмом оцінює відповіді управлінського персоналу на запити, зважаючи, що саме управлінський персонал займає найкращу позицію для шахрайства. Саме тому аудитор використовує професійне судження при вирішенні питання, чи необхідно підтвердити відповіді на запити іншою інформацією. Якщо відповіді на запити виявляються суперечливими, аудитор намагається розв'язати ці суперечності.
43. **Аудитор повинен отримати розуміння, як найвищий управлінський персонал здійснює нагляд за процесами ідентифікації та реагування на ризики шахрайства на суб'єкті господарювання та внутрішнім контролем, впроваджений управлінським персоналом для зменшення цих ризиків.**

44. Найвищий управлінський персонал суб'єкту господарювання несе відповідальність за нагляд за системами моніторингу ризиків, фінансового контролю та дотримання законодавства. В багатьох країнах добре розроблені методи керування корпораціями, а найвищий управлінський персонал відіграє активну роль в нагляді за системою оцінки ризиків шахрайства та внутрішнього контролю, які суб'єкт господарювання впровадив для зменшення тих ризиків шахрайства, які було ідентифіковано. Оскільки відповідальність найвищого управлінського та управлінського персоналу відрізняються в залежності від суб'єкту господарювання та країни, аудитор повинен розуміти їх відповідні обов'язки, що дозволить йому отримати розуміння нагляду, що виконується відповідними особами<sup>2</sup>. До складу найвищого управлінського персоналу може входити управлінський персонал, якщо він виконує такі функції, як це запроваджено, наприклад, на невеликих суб'єктах господарювання.
45. Отримання розуміння виконання нагляду найвищим управлінським персоналом за процесами ідентифікації та реагування на ризики шахрайства на суб'єкті господарювання, а також внутрішнього контролю, який управлінський персонал впровадив для зменшення цих ризиків, надає аудитору розуміння схильності суб'єкту господарювання до шахрайства управлінського персоналу, адекватності внутрішнього контролю та компетентності і чесності управлінського персоналу. Аудитор отримує таке розуміння через проведення відповідних процедур, наприклад, відвідування зборів, де проходить обговорення цих питань, ознайомлення з протоколами таких зборів чи запити найвищому управлінському персоналу
46. **Аудитор повинен зробити запити найвищому управлінському персоналові для визначення, чи має він відомості про існуючі, підозрювані або очікувані випадки шахрайства, що впливають на суб'єкт господарювання.**
47. Аудитор робить запити найвищому управлінському персоналові частково й для підтвердження відповідей на запити управлінського персоналу. Якщо відповіді на запити виявляються суперечливими, аудитор намагається розв'язати ці суперечності. Запити найвищому управлінському персоналові можуть допомогти аудитору ідентифікувати ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.

#### **Розгляд факторів ризику шахрайства**

48. **При отриманні розуміння суб'єкту господарювання та його середовища, включно з внутрішнім контролем, аудитор розглядає,**

<sup>2</sup> В МСА 260 "Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналові", параграф 8, розглядається, кому аудитор повідомляє інформацію, якщо структура керування суб'єкта господарювання не чітко визначена.

**чи вказує отримана інформація на наявність одного чи декількох факторів ризику шахрайства.**

49. Той факт, що шахрайство зазвичай приховується, робить його складним для виявлення. Проте, при отриманні розуміння суб'єкту господарювання та його середовища, включно з внутрішнім контролем, аудитор може ідентифікувати події або умови, що вказують на можливість або тиск для скоєння шахрайства або надають можливість для скоєння шахрайства. Такі події або умови іменуються “факторами ризику шахрайства”. Наприклад:
- Необхідність задовольнити очікування третьої сторони для отримання додаткового фінансування за рахунок власних коштів може створити тиск для скоєння шахрайства;
  - Обіцянка значних преміальних у випадку отримання нереальних прибутків може створити мотив для скоєння шахрайства; та
  - Неєфективне середовище контролю може створити сприятливість для скоєння шахрайства.
  - Хоча фактори ризику шахрайства можуть і не вказувати на наявність шахрайства, вони часто бувають присутніми в умовах, в яких коїлось шахрайство. Присутність факторів ризику шахрайства може впливати на оцінку аудитором ризиків суттєвих викривлень.
50. Складно розташувати фактори ризику шахрайства в порядку їх важливості. Значущість факторів ризику шахрайства залежить від обставин. Деякі з факторів будуть присутні на підприємствах, де конкретні обставини не спричинюють ризик суттєвих викривлень. Відповідно, аудитор використовує професійне судження для визначення присутності фактору ризику шахрайства та необхідності його розгляду при оцінці ризиків суттєвих викривлень фінансових звітів внаслідок шахрайства.
51. Приклади факторів ризику шахрайства, пов'язаного з викривленням фінансової звітності та незаконним привласненням активів наведено в Додатку 1 до цього стандарту. Ці ілюстративні фактори ризику класифіковано за трьома показниками, що зазвичай присутні, якщо існує шахрайство: мотив або тиск для скоєння шахрайства, виявлену можливість цього та знаходження пояснення його необхідності. Аудитор може бути не в змозі виявити фактори ризику, що залежать від ставлення людини, яке дозволяє пояснити необхідність шахрайства. Проте, аудитору може стати відомо про наявність такої інформації. Хоча фактори ризику шахрайства, наведені в Додатку 1, стосуються різних ситуацій, з якими зустрічається аудитор, вони є лише прикладами, тобто можуть існувати й інші фактори ризику. Аудитор повинен бути готовим до появи інших факторів ризику, характерних для конкретного суб'єкта господарювання, які не включено до Додатку 1. Не всі приклади з



Додатку 1 діють завжди, деякі з них можуть мати різну ступінь важливості для суб'єктів господарювання різних обсягів діяльності, з різними характеристиками власності, в різних галузях господарства, або внаслідок інших характеристик, що відрізняються, та обставин.

52. Обсяги, складність та характеристики власності суб'єкта господарювання мають значний вплив на розгляд відповідних факторів ризику шахрайства. Так, наприклад, під час аудиту великого суб'єкта господарювання аудитор розглядає фактори, що зазвичай обмежують можливість невідповідної поведінки керівного персоналу, наприклад, ефективність найвищого керівництва, внутрішнього аудиту та наявність і нагляд за дотриманням офіційного кодексу поведінки. Крім того, розгляд факторів ризику шахрайства на рівні підрозділу суб'єкта господарювання може дати іншу інформацію у порівнянні з розглядом тих самих факторів на рівні всього суб'єкта господарювання. У випадку невеликого суб'єкта господарювання деякі з цих аспектів можуть виявитись невідповідними або менш важливими. Наприклад, невеликий суб'єкт господарювання може не мати письмово викладеного кодексу поведінки, але в ньому була створена культура, яка наголошує на чесності та етичній поведінці шляхом усних обговорень та особистого прикладу керівного персоналу. Домінуюча позиція однієї особи серед керівного персоналу на малому підприємстві зазвичай сама по собі не вказує на неспроможність керівного персоналу проявити відповідне ставлення до внутрішнього контролю та процесу підготовки фінансової звітності та довести його до відома працівників. На деяких суб'єктах господарювання необхідність отримання дозволу керівного персоналу може компенсувати слабкість внутрішнього контролю та зменшити ризик шахрайства працівників. З іншого боку, домінуюча позиція однієї особи серед керівного персоналу на малому підприємстві може виявитись потенційною слабкістю, оскільки вона надає керівному персоналу можливість уникнення внутрішнього контролю.

#### **Розгляд незвичних або неочікуваних співвідношень**

53. **Під час виконання аналітичних процедур для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища включно з внутрішнім контролем аудитор розглядає незвичні або неочікувані співвідношення, що можуть вказувати на ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.**
54. Аналітичні процедури можуть виявитись корисними для ідентифікації наявності незвичних операцій або подій, сум, коефіцієнтів або тенденцій, які можуть вказувати на існування питань, що можуть впливати на фінансові звіти або на аудит. Під час виконання аналітичних процедур аудитор отримує свідчення щодо реальних операцій, які, як він очікує на підставі свого розуміння суб'єкта господарювання та його середовища включно з внутрішнім контролем, можуть існувати. Якщо порівняння цих

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА РОЗГЛЯД ШАХРАЙСТВА ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

очікувань з сумами у звітності або з коефіцієнтами, виведеними на основі сум у звітності, дає незвичні чи неочікувані співвідношення, аудитор бере до уваги ці результати під час ідентифікації ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства. До аналітичних процедур входять процедури, які виконуються для перевірки рахунків доходів з метою ідентифікації незвичних або неочікуваних співвідношень, які можуть вказувати на ризики суттєвих викривлень внаслідок викривлення фінансової звітності, наприклад, внаслідок фіктивного продажу або значних повернень від клієнтів, що може вказувати на нерозкриті у звітності побічні домовленості.

### **Розгляд іншої інформації**

55. **Отримуючи розуміння суб'єкта господарювання та його середовища включно з внутрішнім контролем, аудитор розглядає, чи вказує інша отримана інформація на ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.**
56. Крім інформації, отриманої від застосованих аналітичних процедур, аудитор розглядає і іншу отриману інформацію про суб'єкт господарювання та його середовище, яка може бути корисною для ідентифікації ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства. Обговорення з членами групи з завдання, як наведено в параграфах 27-32, може надати інформацію, що буде корисною для ідентифікації таких ризиків. Крім того, інформація отримана аудитором під час процесів прийняття клієнта та продовження співпраці з ним, а також досвід, отриманий під час виконання інших завдань для того ж самого суб'єкта господарювання, наприклад, перевірка проміжної фінансової інформації, може виявитись важливою для ідентифікації ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.

### **Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства**

57. **Під час ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень на рівні фінансових звітів та на рівні тверджень для класів операцій, залишків на рахунках або розкриттів аудитор повинен ідентифікувати та оцінити ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства. Ті з оцінених ризиків, що можуть призвести до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, вважаються значними ризиками, і, відповідно, аудитор повинен знову провести оцінку структури відповідного контролю суб'єкта господарювання включно з відповідними заходами контролю в значно більшому, ніж раніше, обсязі та визначити, чи застосовувались вони.**
58. Для оцінки ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства аудитор використовує професійне судження та:

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА РОЗГЛЯД ШАХРАЙСТВА ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

- а) ідентифікує ризики шахрайства шляхом розгляду інформації, отриманої під час проведення процедур оцінки ризиків, та вивченням класів операцій, залишків на рахунках та розкриттів у фінансових звітах;
  - б) співвідносить ідентифіковані ризики шахрайства з тим, що може виявитись невірним на рівні тверджень; та
  - в) розглядає вірогідну величину потенційного викривлення включно з можливістю, що ризик може призвести до численних викривлень, та вірогідністю фактичної наявності самого ризику.
59. Аудитору важливо отримати розуміння системи та заходів контролю, що були розроблені та впроваджені управлінським персоналом для запобігання та виявлення шахрайства, оскільки під час розробки та впровадження системи та заходів контролю управлінський персонал робить на основі наявної інформації судження щодо природи та обсягу тих заходів, які воно впроваджує, та природи і масштабу ризиків, що, на його погляд, існують. Так, наприклад, аудитор може визначити, що управлінський персонал свідомо приймає ризики, пов'язані з недостатнім розподілом обов'язків. Така ситуація може часто існувати на малих суб'єктах господарювання, де власник постійно наглядає за діяльністю. Отримання такого розуміння дає інформацію, яка може бути корисною для ідентифікації факторів ризику шахрайства, що може вплинути на оцінку аудитором ризиків, що фінансові звіти можуть мати суттєві викривлення внаслідок шахрайства.

### **Ризики шахрайства у визнанні доходів**

60. Суттєві викривлення внаслідок викривлення фінансової звітності часто є результатом завищення доходів (наприклад, шляхом дострокового визнання доходів чи внесенням в звітність фіктивних доходів) або заниження доходів (наприклад, шляхом навмисного перенесення доходів на пізніший період). Саме тому аудитор зазвичай допускає наявність ризиків шахрайства у визнанні доходів та розглядає, які типи доходів, операції з доходами чи твердження можуть викликати ці ризики. Оцінені ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, які стосуються визнання доходів, вважаються значними ризиками, що мають розглядатись у відповідності до параграфів 57 та 61. В Додатку 3 наведено приклади дій у відповідь на оцінку аудитором ризиків суттєвих викривлень внаслідок оманливої фінансової звітності, що є результатом визнання доходів. Якщо в конкретному випадку аудитор не ідентифікував визнання доходів як ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, від повинен задокументувати підстави для подібного висновку, як це вимагається у параграфі 110.

## **Дії аудитора у відповідь на ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства**

61. Аудитор повинен визначити загальні дії у відповідь на оцінені ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства на рівні фінансових звітів, а також розробити та виконати подальші аудиторські процедури, природа, час та обсяг яких відповідали би оціненим ризикам на рівні тверджень.
62. Згідно з МСА 330 аудитор повинен виконати процедури по суті, спеціально розроблені для ризиків, які вважаються значними.
63. Відповідь аудитора на ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства може бути такою:
  - а) відповідь, що має загальний вплив на те, як виконується аудиторська перевірка, тобто підвищення професійного скептицизму та збільшення обсягу загального розгляду на додаток до запланованих конкретних процедур;
  - б) відповідь на ідентифіковані ризики на рівні тверджень з визначенням природи, часу та обсягу аудиторських процедур, що мають бути виконані;
  - в) відповідь на ідентифіковані ризики з виконанням визначених аудиторських процедур для розгляду ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, при якому можливе уникнення контролю управлінським персоналом, враховуючи непередбачуваність способів такого уникнення.
64. Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства можуть вплинути на професійний скептицизм аудитора наступним чином:
  - а) збільшити чутливість під час визначення природи та обсягу документації, яка буде вивчатись, на підтвердження матеріальних операцій;
  - б) підвищити визнання необхідності підтвердження пояснень управлінського персоналу або його ж пояснень щодо суттєвих питань.
65. Аудитор може дійти висновку, що розробка аудиторських процедур, які будуть достатніми для розгляду ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, може виявитись непрактичною. В цих обставинах аудитор розглядає наслідки такого рішення для аудиторської перевірки (див. параграфи 89 та 103).

**Загальні дії**

- 66. При визначенні загальних дій у відповідь на ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства на рівні фінансових звітів аудитор повинен:**
- а) розглянути питання призначення персоналу та нагляду за ним;**
  - б) розглянути облікову політику, яку використовує суб'єкт господарювання; та**
  - в) впровадити елемент непередбачуваності в процес вибору виду, часу та обсягу аудиторських процедур.**
67. Знання, навички та можливості осіб, які несуть значну відповідальність за виконання завдання, повинні дорівнювати оцінці аудитором ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства для даного завдання. Так, наприклад, аудитор може відповісти на ідентифіковані ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства призначенням на завдання додаткових осіб, що мають спеціальні навички та знання, наприклад, судових експертів або експертів з інформаційних технологій, або призначенням на завдання більш досвідчених осіб. Крім того, обсяг нагляду відображає оцінку аудитором ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства та компетентність членів групи з завдання, що виконують роботу.
68. Аудитор розглядає вибір та застосування управлінським персоналом облікової політики, особливо тих її аспектів, що стосуються суб'єктивних вимірів та складних операцій. Аудитор оцінює, чи можуть вибір та застосування облікової політики вказувати на оманливу фінансову звітність, що є результатом зусиль управлінського персоналу по управлінню прибутками для того, щоб ввести в оману користувачів фінансової звітності через вплив на їх сприйняття діяльності та прибутковості суб'єкту господарювання.
69. Ті особи на суб'єкті господарювання, які знайомі з аудиторськими процедурами, що зазвичай виконуються під час аудиторської перевірки, можуть мати більше можливостей замаскувати викривлення фінансової звітності. Саме тому аудитор впроваджує елемент непередбачуваності у відбір виду, обсягу та часу аудиторських процедур, що повинні виконуватись. Цього можна досягти, наприклад, виконанням процедур по суті для окремих залишків на рахунках або тверджень, які в іншому випадку не проходять тестування через незначну суттєвість чи ризик, зміною часу виконання аудиторських процедур у порівнянні з очікуваним, використанням інших методів вибірки або виконанням аудиторських процедур в різних місцях або без попереднього оголошення.

**Аудиторські процедури у відповідь на ризики суттєвих викривлень  
внаслідок шахрайства на рівні тверджень**

70. Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства на рівні тверджень можуть включати зміну виду, часу та обсягу аудиторських процедур в такі способи:
- Може виявитись необхідним змінити природу аудиторських процедур, що повинні бути виконаними, для отримання аудиторських доказів, які були б більш надійними та важливими, або для отримання додаткової підтверджуючої інформації. Це може вплинути як на тип аудиторських процедур, що повинні бути виконаними, так і на їх комбінацію. Фізичне спостереження чи перевірка деяких активів можуть набути більшої важливості, або аудитор може виявити бажання використати комп'ютерні методи аудиту для отримання додаткових доказів щодо даних щодо важливих рахунків або файлів електронних операцій. Крім цього, аудитор може розробити процедури, спрямовані на отримання додаткової підтверджувальної інформації. Так, наприклад, якщо аудитор ідентифікував факт, що управлінський персонал знаходиться під тиском задля досягнення очікуваних прибутків, з цим може бути пов'язаний ризик того, що управлінський персонал завищує продаж шляхом укладання договорів, умови яких перешкоджають визнанню доходів чи визнають продаж через виставлення рахунків до фактичної поставки. За таких обставин аудитор може застосувати отримання зовнішніх підтверджень не тільки для підтвердження сум до сплати, а й подробиць договорів про продаж, включаючи дату, права на повернення та умови поставки. На додаток аудитору може виявитись більш ефективним підкріпити ці зовнішні підтвердження запитами до нефінансового персоналу суб'єкта господарювання щодо будь-яких змін у договорах про продаж або умовах поставок.
  - Може виявитись необхідним змінити час виконання процедур по суті. Аудитор може дійти висновку, що виконання тестів по суті в кінці або незадовго до кінця періоду краще відповість на оцінений ризик суттєвих викривлень внаслідок шахрайства. Аудитор може дійти висновку, що аудиторські процедури, які дозволять поширити аудиторські висновки на проміжну дату та також і на дату кінця періоду, не будуть ефективними внаслідок ризиків викривлень чи маніпуляцій. І навпаки, аудитор може забажати застосувати процедури по суті до операцій, що були виконані раніше або на протязі звітного періоду, оскільки навмисне викривлення, наприклад, викривлення, що стосується оманливого визнання доходів, могло розпочатись в проміжний період.
  - Обсяг використаних процедур відображає оцінку ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства. Так, наприклад, може виявитись необхідним збільшити розмір вибірки або провести аналітичні

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА РОЗГЛЯД ШАХРАЙСТВА ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

процедури на більш детальному рівні. Крім того, комп'ютерні методи аудиту можуть дозволити провести більш ефективне тестування електронних операцій або файлів рахунків. Такі методи можна використати для вибірки операцій з ключових електронних файлів, відбору операцій з особливими характеристиками або тестування всієї сукупності замість вибірки.

71. Якщо аудитор ідентифікує ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, який впливає на кількість матеріально-технічних запасів, перевірка книг обліку запасів може допомогти ідентифікувати склади або конкретні позиції, що потребують особливої уваги під час або після фізичної інвентаризації запасів. Така перевірка може призвести до прийняття рішення щодо присутності під час інвентаризації на конкретних складах без попереднього оголошення або проведенні інвентаризації на всіх складах в один і той же день.
72. Аудитор може ідентифікувати ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, який впливає на ряд рахунків та тверджень включно з оцінкою активів, оцінок, що стосуються конкретних операцій (наприклад, придбання, реструктуризація або ліквідація сегменту бізнесу), або інших важливих нарахованих зобов'язань (наприклад, пенсії та інші зобов'язання щодо винагород після закінчення трудової діяльності або зобов'язання щодо відновлення навколишнього середовища). Ризик може також стосуватись значних змін в припущеннях, які стосуються оцінок, що повторюються. Інформація, зібрана під час отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, може допомогти аудитору оцінити справедливість подібних управлінських оцінок та суджень і тверджень, що стоять за ними. Ретроспективний огляд подібних управлінських суджень і тверджень, які застосовувались в попередні періоди, також може дати розуміння справедливості суджень і тверджень, що стоять за управлінськими оцінками.
73. Приклади можливих аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства наведено в Додатку 2 до цього МСА. В цей Додаток входять приклади дій аудитора у відповідь на оцінку ризиків суттєвих викривлень внаслідок як викривлення фінансової звітності, так і незаконного привласнення активів.

### **Аудиторські процедури у відповідь на уникнення внутрішнього контролю управлінським персоналом**

74. Як вказано в параграфі 19, управлінський персонал займає становище, яке дозволяє йому здійснити шахрайство, тому що він має можливості прямо або побічно маніпулювати обліковими записами та готувати оманливу фінансову звітність шляхом уникнення внутрішнього контролю, який, на сторонній погляд, функціонує ефективно. Хоча рівень ризику уникнення

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА РОЗГЛЯД ШАХРАЙСТВА ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

внутрішнього контролю управлінським персоналом залежить від конкретного суб'єкту господарювання, цей ризик є присутнім на всіх суб'єктах господарювання та є значним ризиком суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Відповідно до цього, аудитор крім відповіді на ризику суттєвого викривлення внаслідок шахрайства та дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні тверджень повинен додатково виконати аудиторські процедури у відповідь на ризик уникнення внутрішнього контролю управлінським персоналом.

75. В параграфах 76-82 вказано, які аудиторські процедури необхідні для відповіді на ризик уникнення внутрішнього контролю управлінським персоналом. Крім того, аудитор також повинен розглянути, чи є ризики уникнення внутрішнього контролю управлінським персоналом, для яких аудитору потрібно виконати інші аудиторські процедури, крім зазначених у цих параграфах.
76. У відповідь на ризики уникнення внутрішнього контролю управлінським персоналом аудитор розробляє та виконує аудиторські процедури для:
- а) тестування відповідності облікових записів в загальному реєстрі та інших коригувань, зроблених під час підготовки фінансових звітів;
  - б) перевірки облікових оцінок щодо розбіжностей, які можуть призвести до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства; та
  - в) отримання розуміння бізнесового обґрунтування значних операцій, про які аудиторів стало відомо, та які виходять за рамки звичайного для суб'єкта господарювання бізнесу або виглядають незвичними в точки зору розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища.

### Проводки в журналах та інші коригування

77. Суттєві викривлення фінансових звітів внаслідок шахрайства часто включають маніпуляції з даними під час складання фінансової звітності шляхом внесення невідповідних або недозволених проводок в журнали на протязі року або наприкінці періоду, або внесення коригувань в дані, занесені в фінансові звіти, що не відображаються офіційними проводками в журналах, наприклад, консолідування коригувань та рекласифікації. При розробці та виконанні аудиторських процедур для тестування відповідності проводок у журналах, що реєструються в загальному реєстрі, та інших коригувань, зроблених під час підготовки фінансових звітів аудитор:
- а) отримує розуміння процесу підготовки фінансової звітності та заходів контролю за проводками в журналах та іншими коригуваннями;



## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА РОЗГЛЯД ШАХРАЙСТВА ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

- б) оцінює заходи контролю за проводками в журналах та іншими коригуваннями й визначає, чи вони виконувались;
- в) робить запити особам, що задіяні в процесі підготовки фінансової звітності щодо невідповідних або незвичних дій відносно обробки проводок в журналах та інших коригувань;
- г) визначає час тестування; та
- е) ідентифікує та відбирає для тестування проводки в журналах та інші коригування.

78. Для ідентифікації та відбору для тестування проводок в журналах та інших коригувань, а також для визначення відповідного методу вивчення даних, що підтверджують відібрані об'єкти, аудитор розглядає:

- *Оцінку ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства* — присутність факторів ризику шахрайства та інша інформація, отримана під час оцінки аудитором ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, можуть допомогти аудитору ідентифікувати для тестування конкретні класи проводок в журналах та інші коригування.
- *Заходи контролю, що здійснювався за проводками в журналах та іншими коригуваннями* — ефективний контроль за підготовкою та внесенням проводок в журнали та іншими коригуваннями може знизити обсяг необхідного тестування по суті в тому випадку, якщо аудитор протестував операційну ефективність контролю.
- *Процес підготовки фінансової звітності суб'єкту господарювання та природу доказів, що можуть бути отримані* — на багатьох суб'єктах господарювання звичайна обробка операцій включає як ручні, так і комп'ютеризовані етапи та процедури. Аналогічно цьому обробка проводок в журналах та інших коригувань може включати як ручні, так і автоматизовані процедури та заходи контролю. Якщо під час підготовки фінансової звітності використовуються інформаційні технології, проводки в журналах та інші коригування можуть існувати лише в електронній формі.
- *Характеристики оманливих проводок в журналах та інших коригувань* — невідповідні проводки в журналах та інші коригування часто мають унікальні ідентифікаційні характеристики. Саме такі характеристики можуть мати проводки, що (а) стосуються сторонніх та незвичних рахунків, або рахунків, що рідко використовуються, (б) зроблені особами, які зазвичай не роблять проводки в журналах, (в) зроблені наприкінці періоду або після його закінчення та або зовсім не мають пояснень чи описів, або ці описи чи пояснення зовсім невеликі за обсягом, (г) зроблені напередодні або під час підготовки фінансових звітів без зазначення номерів рахунків, або (д) мають круглі числа або ті ж самі останні цифри.

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА РОЗГЛЯД ШАХРАЙСТВА ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

- Природу та складність рахунків — невідповідні проводки в журналах та інші коригування можуть відноситись до рахунків, що (а) містять операції, які є складними або незвичними за своєю природою, (б) містять значні оцінки та коригування наприкінці періоду, (в) містили викривлення в минулому, (г) звіялись несвоєчасно або містять незвірені розбіжності, (д) містять внутрішні операції фірми, або (е) іншим чином асоціюються з ідентифікованим ризиком суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Під час проведення аудиторської перевірки суб'єкта господарювання, який має декілька виробничих площадок або декілька сегментів бізнесу, слід розглянути необхідність відбору для тестування проводок в журналах з різних площадок.
- *Проводки в журналах та інші коригування, зроблені всупереч звичному веденню бізнесу* — нестандартні проводки в журналах можуть мати не такий же рівень внутрішнього контролю, як регулярні проводки для реєстрації таких операцій, як щомісячний продаж, закупівля та грошові витрати.

79. Аудитор використовує професійне судження для визначення природи, часу та обсягу тестування проводок в журналах та інших коригувань. Оскільки оманливі проводки в журналах та інші коригування часто робляться наприкінці звітного періоду, аудитор зазвичай відбирає проводки в журналах та інші коригування, зроблені саме в цей час. Тим не менш, оскільки суттєві викривлення в фінансових звітах внаслідок шахрайства можуть статись на протязі періоду та включати значні зусилля приховати, як було скоєно шахрайство, аудитор розглядає, чи є необхідність тестування проводок в журналах та інших коригувань на протязі періоду.

### Облікові оцінки

80. При підготовці фінансових звітів управлінський персонал несе відповідальність за прийняття ряду суджень або припущень, що впливають на важливі облікові оцінки, та за постійний моніторинг коректності цих оцінок. Оманливість фінансової звітності часто досягається шляхом навмисного викривлення облікових оцінок. Під час перевірки облікових оцінок на відхилення, що можуть призвести до суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, аудитор:

- а) розглядає, чи розбіжності між оцінками, що підтверджуються аудиторськими доказами, та оцінками, що включені до фінансових звітів, навіть якщо вони самі по собі справедливі, вказують на можливість відхилення, зробленого кимсь з управлінського персоналу; в такому випадку аудитор переглядає оцінки в цілому; та
- б) виконує ретроспективну перевірку суджень та припущень управлінського персоналу, що стосуються важливих облікових оцінок, використаних у фінансових звітах за попередній рік. Метою

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА РОЗГЛЯД ШАХРАЙСТВА ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

такої перевірки є визначення, чи є ознаки можливості відхилення, зробленого кимсь з управлінського персоналу, а не поява сумніву в професійних судженнях аудитора, зроблені в попередній рік, які базувались на інформації, що була в наявності на той час.

81. Якщо аудитор ідентифікує можливість відхилення, зробленого кимсь з управлінського персоналу в облікових оцінках, він повинен оцінити, чи становлять обставини, що викликали таке відхилення, ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Аудитор розглядає, чи занижують або завищують такі дії управлінського персоналу всі резерви чи забезпечення з метою або згладити прибутки за два чи більше облікових періоди, або досягти визначеного рівня з метою введення в оману користувачів фінансової звітності через вплив на їх сприйняття показників та прибутковості суб'єкту господарювання.

### Бізнесове обґрунтування значних операцій

82. Аудитор повинен отримати розуміння бізнесового обґрунтування значних операцій, які виходять за рамки звичайного для суб'єкта господарювання бізнесу або виглядають незвичними в точки зору розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, а також іншої інформації, отриманої аудитором під час проведення аудиторської перевірки. Метою отримання такого розуміння є можливість розгляду, чи вказує таке обґрунтування (або його відсутність) на можливість проведення таких операцій задля створення викривлення фінансової звітності чи приховування незаконного привласнення активів. Під час отримання такого розуміння аудитор розглядає такі питання:

- Чи є формат таких операцій занадто складним (коли, наприклад, в операції бере участь велика кількість суб'єктів господарювання однієї консолідованої групи або багато незв'язаних третіх сторін).
- Чи обговорив управлінський персонал природу операцій та методи їх обліку з найвищим управлінським персоналом суб'єкта господарювання, та чи адекватно задокументоване це обговорення.
- Чи наполягає управлінський персонал більше на необхідності застосування конкретного облікового підходу, ніж на економічних аспектах операції.
- Чи були операції, в яких беруть участь неконсолідовані пов'язані сторони включно зі спеціально створеними суб'єктами господарювання, відповідно перевірені та затверджені найвищим керівним персоналом суб'єкту господарювання.
- Чи приймають участь в операціях пов'язані сторони, які не було ідентифіковано раніше, або сторони, що не мають прибутку або фінансової можливості приймати участь в операції без допомоги з боку суб'єкта господарювання, що проходить аудиторську перевірку.

## Оцінка аудиторських доказів

83. Згідно до вимог МСА 330 аудитор оцінює на основі виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів, чи лишається вірною оцінка ризиків суттєвих викривлень на рівні тверджень. Така оцінка базується перш за все на судженні аудитора. Вона може дати додаткове розуміння ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства та необхідності виконання додаткових або зовсім інших аудиторських процедур. В процесі оцінки аудитор розглядає питання, чи були достатніми обговорення інформації або умов, що вказували б на ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, членами групи з завдання на протязі виконання аудиторської перевірки.
84. Аудит фінансових звітів — це кумулятивний та ітеративний процес. Під час виконання аудитором запланованих аудиторських процедур йому може стати відомою інформація, що значно відрізняється від інформації, на якій базувалась оцінка ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства. Так, наприклад, аудитору може стати відомо про невідповідність облікових записів або суперечливість чи відсутність доказів. Крім того, відносини між аудитором та управлінським персоналом можуть погіршитись або стати незвичними. В Додатку 3 до цього МСА наведено приклади обставин, що можуть вказувати на можливість шахрайства.
85. **Аудитор повинен розглянути, чи не вказують аудиторські процедури, що виконуються наприкінці аудиторської перевірки, коли формується загальний висновок щодо відповідності фінансових звітів в цілому розумінню аудитором бізнесу, на невиявлений раніше ризик суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.** Для визначення, які конкретно тенденції та співвідношення можуть вказувати на ризик суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, необхідно застосувати професійне судження. Особливо важливими є незвичні співвідношення, що стосуються доходів та прибутку на кінець року. Ними можуть бути, наприклад, незвично великі суми доходів, задекларовані за останні декілька тижнів звітного періоду, чи незвичні операції, або прибуток, що не відповідає тенденціям грошових потоків під час звичної діяльності.
86. **Якщо аудитор ідентифікує викривлення, він повинен розглянути, чи не може таке викривлення вказувати на шахрайство; в цьому випадку аудитор повинен розглянути наслідки такого викривлення для інших аспектів аудиту, особливо щодо достовірності пояснень управлінського персоналу.**
87. Аудитор не може вважати, що випадок шахрайства є поодиноким. Він повинен розглянути, чи не вказують ідентифіковані викривлення на підвищений ризик суттєвих викривлень внаслідок шахрайства в конкретному підрозділі суб'єкта господарювання. Так, наприклад,

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА РОЗГЛЯД ШАХРАЙСТВА ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

чисельні викривлення в конкретному підрозділі суб'єкта господарювання можуть вказувати на ризик суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, хоча їх кумулятивний ефект може бути і несуттєвим.

88. Якщо аудитор вважає, що викривлення є або може бути результатом шахрайства, але вплив такого викривлення на фінансові звіти не є суттєвим, він повинен оцінити наслідки, особливо в тих випадках, коли це стосується посадового стану особи (осіб) в організаційній структурі суб'єкта господарювання. Так, наприклад, шахрайство, що стосується привласнення готівки з фонду дрібної каси, не буде мати для аудитора великого значення під час оцінки ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, оскільки як спосіб роботи фонду, так і його розмір встановлюють ліміт розміру потенційних втрат, а керування таким фондом зазвичай надається особі неуправлінського рівня. І, навпаки, якщо в шахрайстві бере участь управлінський персонал високого рівня, а сума сама по собі не є суттєвою для фінансових звітів, це може вказувати на більш серйозну проблему, наприклад, на нечесність управлінського персоналу. В таких випадках аудитор повторно оцінює ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства та їх вплив на природу, час та обсяг аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики. Аудитор також повторно розглядає надійність доказів, отриманих раніше, оскільки є сумнів в повноті та достовірності наданих пояснень та істинності облікових записів та документації. Аудитор повинен також розглянути можливість змови між найманими працівниками, управлінським персоналом або третіми сторонами під час повторного розгляду надійності доказів.
89. **Якщо аудитор підтверджує, що (або не може прийти до висновку, чи) фінансові звіти суттєво викривлені внаслідок шахрайства, він повинен розглянути наслідки цього для аудиту.** МСА 320 “Суттєвість в аудиті” та МСА 700 “Аудиторський висновок про фінансову звітність”<sup>3</sup> містять поради щодо оцінки та ліквідації викривлень та їх вплив на висновок аудитора.

### Пояснення управлінського персоналу

90. Аудитор повинен отримати письмові пояснення управлінського персоналу, що:
- він визнає свою відповідальність за розробку та впровадження внутрішнього контролю для попередження та виявлення шахрайства;**

<sup>3</sup> МСА 700 “Аудиторський висновок про фінансову звітність” буде відкликано, коли наберуть чинність МСА 700 (переглянутий) “Висновок незалежного аудитора про повний пакет фінансових звітів загального призначення” та МСА 701 “Модифікація висновку незалежного аудитора”. МСА 700 (переглянутий) та МСА 701 набирають чинності для висновків аудитора, що датовані 31 грудня 2006 року або пізніше.

- б) він розкрив аудитору результати своєї оцінки ризиків, що фінансові звіти можуть бути суттєво викривлені внаслідок шахрайства;
  - в) він розкрив аудитору своє знання щодо шахрайства або підозрюваного шахрайства, що впливає на суб'єкт господарювання, в якому брали участь:
    - i) управлінський персонал;
    - ii) наймані працівники, що відіграють важливу роль у внутрішньому контролі; або
    - iii) інші особи, якщо шахрайство могло мати суттєвий вплив на фінансові звіти; та
  - г) він розкрив аудитору свої знання щодо будь-яких звинувачень в шахрайстві або підозрюваному шахрайстві, що впливає на фінансові звіти суб'єкта господарювання, про які його сповістили працівники, колишні працівники, аналітики, регуляторні органи, і таке інше.
91. МСА 580 “Пояснення управлінського персоналу” надає поради щодо отримання відповідних пояснень управлінського персоналу під час проведення аудиторської перевірки. Важливо, щоби окрім визнання своєї відповідальності за фінансові звіти, управлінський персонал визнавав свою відповідальність за внутрішній контроль, який було розроблено та впроваджено для попередження та виявлення шахрайства, незалежно від розміру суб'єкта господарювання.
92. Природа шахрайства та складність виявлення аудитором суттєвих викривлень у фінансовій звітності внаслідок шахрайства роблять важливим отримання аудитором письмових пояснень управлінського персоналу, які б підтверджували, що управлінський персонал розкрив аудитору результати своєї оцінки ризику того, що фінансові звіти можуть бути суттєво викривлені внаслідок шахрайства, та своє знання щодо дійсного, підозрюваного або передбачуваного шахрайства, що впливає на суб'єкт господарювання.

## **Інформування найвищого управлінського та управлінського персоналу**

93. Якщо аудитор ідентифікував шахрайство або отримав інформацію, що вказує на можливість існування шахрайства, він повинен якнайскоріше проінформувати про це управлінський персонал відповідного рівня.
94. Якщо аудитор отримав докази наявності або можливості наявності шахрайства, він повинен якнайскоріше проінформувати про це управлінський персонал відповідного рівня. Він повинен зробити це,

навіть якщо воно може розглядатись як неважливе (наприклад, невелика розтрата найманим працівником на нижчих щаблях організаційної структури суб'єкта господарювання). Визначення, який рівень управлінського персоналу є відповідним, — це питання професійного судження, на яке впливають такі фактори, як вірогідність змови, природа та розміри підозрюваного шахрайства. Зазвичай відповідним рівнем управлінського персоналу є рівень, на один щабель вище за особу, яка могла скоїти підозрюване шахрайство.

**95. Якщо аудитор ідентифікував шахрайство, в якому брали участь:**

- а) управлінський персонал;**
- б) наймані працівники, які відіграють важливу роль у внутрішньому контролі; або**
- в) інші особи, коли шахрайство призводить до суттєвих викривлень у фінансових звітах,**

**аудитор повинен якнайскоріше проінформувати про це керівний персонал найвищого рівня.**

96. Інформування аудитором найвищого управлінського персоналу може бути усним чи письмовим. МСА 260 “Повідомлення інформації з питань аудиторської перевірки найвищому управлінському персоналові” ідентифікує фактори, які розглядає аудитор при визначенні, яким повинно бути повідомлення — усним чи письмовим. Враховуючи природу та чутливість шахрайства, в якому бере участь старший управлінський персонал, або шахрайства, що призводить до суттєвих викривлень у фінансових звітах, аудитор повідомляє про це якнайшвидше та розглядає, чи є необхідність в наданні письмового повідомлення. Якщо аудитор підозрює, що в шахрайстві брав участь управлінський персонал, він повідомляє про свої підозри найвищий управлінський персонал та обговорює з ним природу, час та обсяг аудиторських процедур, необхідних для закінчення аудиторської перевірки.
97. Якщо чесність або прямота управлінського або найвищого управлінського персоналу ставляться під сумнів, аудиторіві слід отримати пораду юриста для визначення відповідного курсу дій.
98. На початкових стадіях аудиторської перевірки аудитору необхідно досягти взаєморозуміння з найвищим управлінським персоналом щодо природи та обсягу інформування аудитором щодо шахрайства, про яке стало відомо аудитору, в якому бере участь не управлінський персонал, та яке не призводить до суттєвих викривлень.
- 99. Аудитор повинен якнайшвидше ознайомити найвищий управлінський персонал та управлінський персонал відповідного рівня відповідальності з суттєвими слабкостями структури або**

**впровадження внутрішнього контролю щодо попередження та виявлення шахрайства, про яке аудиторіві стало відомо.**

100. Якщо аудитор ідентифікує ризик суттєвого викривлення фінансових звітів внаслідок шахрайства, що не покривається контролем управлінського персоналу, або для якого заходи контролю не є адекватними, або якщо на думку аудитора в процесі оцінки ризиків управлінським персоналом є суттєва слабкість, аудитор повинен включити питання подібних недоліків внутрішнього контролю в перелік питань аудиту, про які він буде інформувати найвищий управлінський персонал (див. МСА 260).
101. Аудитор повинен розглянути, чи є інші питання щодо шахрайства, які необхідно обговорити з найвищим управлінським персоналом суб'єкта господарювання<sup>4</sup>. Такі питання включають, наприклад:
- Природу, обсяг та періодичність оцінки управлінським персоналом наявного контролю щодо попередження та виявлення шахрайства й оцінки ризиків можливості викривлення фінансових звітів.
  - Неспроможність управлінського персоналу відповідно реагувати на ідентифіковану суттєву слабкість внутрішнього контролю.
  - Неспроможність управлінського персоналу відповідно реагувати на ідентифіковане шахрайство.
  - Оцінку аудитором середовища контролю суб'єкта господарювання, включаючи питання компетентності та чесності управлінського персоналу.
  - Дії управлінського персоналу, що можуть вказувати на викривлення фінансової звітності, наприклад, вибір та застосування управлінським персоналом облікової політики може вказувати на намагання управлінського персоналу маніпулювати доходами задля введення в оману користувачів фінансових звітів через вплив на їх сприйняття виробничих показників та прибутковості суб'єкта господарювання.
  - Питання адекватності та повноти авторизації операцій, що не входять до звичайного ведення бізнесу.

## **Інформування регуляторних та правоохоронних органів**

102. Професійний обов'язок аудитора дотримуватись конфіденційності інформації про клієнта може перешкодити наданню інформації щодо шахрайства стороні, що перебуває за межами суб'єкта господарювання замовника. Аудитор повинен розглянути питання отримання юридичної

<sup>4</sup> Щодо обговорення цих питань — див. МСА 260 “Повідомлення інформації з питань аудиторської перевірки найвищому управлінському персоналові”, параграфи 11—12.



поради для визначення відповідних дій за подібних обставин. Юридична відповідальність аудитора варіюється в різних країнах, і в деяких обставинах обов'язок конфіденційності може відмінитись законодавчими актами, законом або судовим рішенням. Так, наприклад, в деяких країнах аудитор фінансової установи має закріпленій законом обов'язок повідомляти контролюючим органам про наявність шахрайства. Крім того, в деяких країнах аудитор зобов'язаний повідомити відповідним органам влади про викривлення у випадках, коли управлінський та найвищий управлінський персонал не приймають відповідних коригувальних дій.

## **Неможливість продовжити виконання завдання**

103. Якщо в результаті викривлення, що є результатом шахрайства чи підозрюваного шахрайства, аудитор стикається з винятковими обставинами, які ставлять під сумнів можливість продовження виконання аудиторської перевірки, аудитор повинен:
- а) розглянути питання професійної та юридичної відповідальності за обставин, що склались, включаючи те, чи існує вимога до аудитора сповістити про це особу (осіб), які замовили аудит, або, у деяких випадках, регуляторні органи;
  - б) розглянути можливість відмови від виконання завдання, та
  - в) якщо аудитор відмовляється продовжувати виконувати завдання:
    - i) обговорити з управлінським персоналом відповідного рівня та найвищим управлінським персоналом відмову аудитора від продовження виконання завдання та причини цієї відмови; та
    - ii) зважити, чи є професійна або юридична вимога до аудитора сповістити про це особу (осіб), які замовили аудит, або, у деяких випадках, регуляторні органи щодо відмови аудитора від продовження виконання завдання та причини цієї відмови.
104. Такі виключні обставини можуть виникнути, наприклад, коли:
- а) суб'єкт господарювання не вживає відповідних дій щодо шахрайства, які аудитор вважає необхідними за даних обставин, навіть якщо шахрайство не є суттєвим для фінансових звітів;
  - б) розгляд аудитором ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства та результати аудиторських тестів вказують на наявність значного ризику суттєвого та всеохопного шахрайства; або
  - в) аудитор має значні сумніви щодо компетентності або чесності управлінського або найвищого управлінського персоналу.

105. Через різноманітність обставин, що можуть скластися, неможливо чітко визначити, коли відмова від продовження виконання завдання може бути доречною. Фактори, що впливають на висновок аудитора, включають підозру причетності особи з управлінського або найвищого управлінського персоналу (що може вплинути на достовірність пояснень управлінського персоналу) та вплив продовження співпраці з суб'єктом господарювання на аудитора.
106. За таких обставин аудитор несе професійну та юридичну відповідальність, що варіюється в різних країнах. Так, наприклад, в деяких країнах аудитор може мати право або бути зобов'язаним зробити заяву на адресу (або проінформувати) особи чи осіб, що замовили аудиторську перевірку, або регуляторних органів. Враховуючи виняткову природу обставин та необхідність розгляду вимог законодавства, аудитор розглядає питання необхідності отримання юридичної консультації, приймаючи рішення щодо відмови від продовження виконання завдання та визначення подальшого курсу дій, включно з можливістю інформування акціонерів, регуляторних органів, і таке інше<sup>5</sup>.

## Документування

107. Документування розуміння аудитором суб'єкта господарювання і його середовища оцінки аудитором ризиків суттєвих викривлень у відповідності до вимог параграфу 122 МСА 315 повинно включати:
- а) важливі рішення, досягнуті під час обговорень з членами групи з завдання щодо чутливості фінансових звітів суб'єкта господарювання до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства; та
  - б) ідентифіковані та оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні фінансових звітів та на рівні тверджень.
108. Документування дій аудитора у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення у відповідності до вимог параграфу 73 МСА 330 повинно включати:
- а) загальні дії у відповідь на оцінені ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства на рівні фінансових звітів та природу, час і обсяг аудиторських процедур, а також зв'язок між цими процедурами та оціненими ризиками суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні тверджень; та

<sup>5</sup> Кодекс етики професійних бухгалтерів МФБ дає поради щодо спілкування з запропонованим наступним аудитором.

**б) результати аудиторських процедур включно з процедурами, розробленими для відповіді на можливість уникнення контролю управлінським персоналом.**

109. Аудитор повинен задокументувати інформування управлінського та найвищого управлінського персоналу, законодавчих органів і т. ін., щодо шахрайства.
110. Якщо аудитор дійшов висновку, що припущення про наявність ризику, що є ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства щодо визнання доходів, не відповідає обставинам завдання, він повинен задокументувати причини такого висновку.
111. Обсяг документування цих питань визначає сам аудитор на основі свого професійного судження.

## Дата набуття чинності

112. Цей МСА набуває чинності для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або пізніше 15 грудня 2004 р.

## Особливості застосування в державному секторі

1. МСА 240 в усіх суттєвих аспектах стосується аудиторських перевірок суб'єктів господарювання державного сектору.
2. В державному секторі на обсяг та природу аудиту щодо попередження та виявлення шахрайства впливають законодавство, регулятивні акти, приписи або директиви міністерств. При використанні суджень аудитор повинен брати до уваги умови свого мандату.
3. Вимоги доповідати про шахрайство, було воно чи не було виявлене внаслідок процесу аудиторської перевірки, часто можуть обумовлюватись конкретними умовами аудиторського мандату або законодавчих актів у відповідності до параграфу 102 цього МСА.
4. В багатьох випадках під час аудиторської перевірки в державному секторі можливість відмови від продовження виконання завдання, як це вказано в параграфі 103 цього МСА, може бути недоступною для аудитора внаслідок природи його мандату або питань суспільного інтересу.

## Приклади факторів ризику шахрайства

Фактори ризику шахрайства, наведені в цьому Додатку є прикладами факторів, з якими аудитор може стикатись в різних ситуаціях. Окремо наводяться приклади, що стосуються двох типів шахрайства, які важливі для розгляду аудитором, тобто викривлена фінансова звітність та незаконне привласнення активів. Для кожного з цих типів ризиків фактори ризику класифікуються на основі трьох умов, що зазвичай наявні, якщо трапляються суттєві викривлення внаслідок шахрайства: (а) зацікавленість/тиск, (б) можливості та (в) ставлення/самовиправдання. Хоча фактори ризику покривають великий діапазон ситуацій, вони наведені тільки в якості прикладів; відповідно, аудитор може ідентифікувати додаткові або інші фактори ризику. Не всі з цих прикладів можуть бути важливими в усіх обставинах. Деякі з них будуть більше або менше важливими для суб'єктів господарювання різних розмірів, або з різними характеристиками власності та обставинами. Крім того, слід зауважити, що порядок, в якому наведено приклади факторів ризику, не відображає їх відносної важливості або частоти виявлення.

### Фактори ризику викривлень, пов'язані з викривленням фінансової звітності

Нижче наведено приклади факторів ризику викривлень, пов'язаних з викривленням фінансової звітності.

#### *Зацікавленість/Тиск*

1. Загрозу фінансовій стабільності або прибутковості несуть загальноекономічні умови, умови галузі або виробничі умови самого суб'єкта господарювання, наприклад:
  - Високий рівень конкуренції або насичення ринку, що супроводжується зменшенням прибутків.
  - Швидкі зміни в галузі, наприклад, зміни технологій, старіння продукції або зміни ставок відсотків.
  - Значний спад споживчого попиту та збільшення банкрутств як в галузі, так і в економіці в цілому.
  - Виробничі втрати, що роблять невідворотною загрозу банкрутства, втрати права викупу закладеного майна або ворожого поглинання.
  - Негативний рух коштів, отриманих від операцій, або нездатність генерувати рух коштів від операцій з одночасним відображенням прибутків та їх зростанням.
  - Швидке зростання або незвична прибутковість, особливо якщо її порівнювати з прибутковістю інших компаній у цій самій галузі.
  - Нові облікові, законодавчі або регуляторні вимоги.

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА РОЗГЛЯД ШАХРАЙСТВА ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

2. Для управлінського персоналу існує значний тиск задля досягненні відповідності вимогам або сподіванням третіх сторін внаслідок:
  - Сподівань щодо рівня прибутковості або тенденцій прибутковості інвестиційних аналітиків, інституційних інвесторів, крупних кредиторів або інших зовнішніх сторін (особливо, якщо ці сподівання є не виправдано агресивними або нереалістичними), особливо сподівань, що були створені управлінським персоналом, через, наприклад, видання занадто оптимістичних прес-релізів або повідомлень про річні звіти.
  - Необхідності отримати додаткове фінансування за рахунок позикових коштів або за рахунок власних коштів для того, щоб залишитись конкурентноздатним, включно з фінансуванням головних науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт або капітальних витрат.
  - Низької можливості відповідати вимогам до котирування на біржі або виплати боргів, або інших умов боргових угод.
  - Очікуваних або реальних негативних наслідків відображення низьких фінансових результатів для важливих операцій, що не завершилися, таких, як, наприклад, об'єднання компаній або отримання контракту.
3. Наявна інформація вказує, що особистий фінансовий стан управлінського або найвищого управлінського персоналу залежить від фінансових показників діяльності суб'єкта господарювання. До особливих ознак цього належать такі:
  - Значні фінансові інтереси в суб'єкті господарювання.
  - Значна частина винагороди (наприклад, премії, акціонерні опціони та можливість викупати акції за рахунок прибутків) залежить від досягнення агресивних цілей щодо курсу акцій, результатів діяльності, фінансового стану або руху коштів<sup>6</sup>.
  - Персональні гарантії боргів суб'єкта господарювання.
4. На управлінський або виробничий персонал здійснюється значний тиск задля досягнення фінансових цілей, встановлених найвищим управлінським персоналом щодо збуту або прибутковості суб'єкта господарювання.

### *Можливості*

1. Природа галузі або діяльності суб'єкта господарювання надають можливість створювати викривлену фінансову звітність внаслідок:

<sup>6</sup> Плани захоочення управлінського персоналу можуть також залежати від досягнення цілей, що стосуються тільки деяких рахунків або деяких сегментів діяльності суб'єкта господарювання, хоча ці рахунки або сегменти можуть і не бути суттєвими для суб'єкта господарювання в цілому.

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА РОЗГЛЯД ШАХРАЙСТВА ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

- Значного обсягу операцій з пов'язаними сторонами, що не стосуються звичного ведення бізнесу, або з пов'язаними суб'єктами господарювання, які або зовсім не проходять аудиторські перевірки, або мають іншого аудитора.
  - Значної фінансової присутності або можливості домінування в конкретному секторі галузі, що дозволяє суб'єкту господарювання диктувати умови постачальникам або покупцям, що в свою чергу може призвести до невідповідних операцій або операцій між залежними сторонами.
  - Базування активів, зобов'язань, доходів або видатків на значних оцінках, що зроблені на основі суб'єктивних або сумнівних суджень, які важко підтвердити.
  - Важливих, незвичних або занадто складних операцій, особливо тих, що відбуваються наприкінці періоду та ставлять складні питання щодо пріоритету змісту над формою.
  - Значних операцій, що або повністю проводяться за кордоном, або є міжнародними та в яких приймають участь країни з різним середовищем та культурою бізнесу.
  - Використання ділових посередників, для участі яких немає чіткого бізнесового виправдання.
  - Наявності великих банківських рахунків або операцій підрозділів чи філій в країнах — “податкових сховищах”, для яких немає чіткого бізнесового виправдання.
2. Моніторинг дій управлінського персоналу є неефективним внаслідок:
- Домінування в управлінському персоналі однієї особи або невеликої групи осіб (не стосується тих випадків, коли власник сам управляє своїм бізнесом) без наявності компенсаційних заходів контролю.
  - Неефективного нагляду найвищого управлінського персоналу за процесом підготовки фінансової звітності та за внутрішнім контролем.
3. Організаційна структура є складною або нестабільною, що підтверджується:
- Складністю визначення організації або осіб, що утримують контрольний пакет акцій суб'єкта господарювання.
  - Занадто складною організаційною структурою з участю незвичних юридичних осіб або ліній керування управлінським персоналом.
  - Значною плінністю керівного управлінського персоналу, юрисконсультів або найвищого управлінського персоналу.

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА РОЗГЛЯД ШАХРАЙСТВА ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

4. Компоненти та заходи внутрішнього контролю працюють неефективно внаслідок:
- Неадекватного моніторингу контролю включно з автоматизованим контролем та контролем за підготовкою проміжної фінансової звітності (для тих випадків, коли вимагається зовнішня звітність).
  - Значної плінності або використання некваліфікованих спеціалістів з обліку, внутрішнього аудиту або інформаційних технологій.
  - Неефективних облікових та інформаційних систем, а також суттєвих слабкостей внутрішнього контролю.

### *Ставлення/самовиправдання*

- Неефективне ознайомлення, впровадження, підтримка та дотримання етичних цінностей чи стандартів управлінським персоналом суб'єкта господарювання або інформування щодо неприйнятних етичних цінностей чи стандартів.
- Невиправдано значна участь нефінансового управлінського персоналу або його зацікавленість у виборі облікової політики чи визначенні важливих оцінок.
- Відомі випадки порушень законодавства про цінні папери чи інших законів та нормативних актів або звинувачень суб'єкта господарювання, керівного управлінського або найвищого управлінського персоналу в шахрайстві чи порушеннях законів та нормативних актів.
- Невиправдано велика зацікавленість управлінського персоналу в утриманні або підвищенні курсу акцій або тенденцій доходів суб'єкта господарювання.
- Практика залучення управлінським персоналом аналітиків, кредиторів та інших третіх сторін до досягнення агресивних чи нереалістичних прогнозів.
- Нездатність управлінського персоналу своєчасно виправити виявлені суттєві слабкості внутрішнього контролю.
- Зацікавленість управлінського персоналу у використанні невідповідних засобів для мінімізації доходів, що показуються в звітності, з причин, пов'язаних з податками.
- Низькі моральні якості керівного управлінського персоналу.
- Власник-керівник не робить різниці між особистими та бізнесовими операціями.
- Суперечки поміж акціонерів суб'єкту господарювання закритого типу.

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА РОЗГЛЯД ШАХРАЙСТВА ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

- Постійні намагання управлінського персоналу виправдати неефективний або невідповідний облік на основі суттєвості.
- Напружені стосунки між управлінським персоналом та теперішнім або попереднім аудитором, про що свідчать:
  - ♦ часті суперечки з теперішнім або попереднім аудитором з питань обліку, аудиту або звітності.
  - ♦ необґрунтовані вимоги до аудитора, наприклад, необґрунтовані обмеження часу для завершення аудиту або надання аудиторського висновку.
  - ♦ офіційні чи неофіційні обмеження аудитора, що не виправдано обмежують доступ аудитора до людей або інформації, чи його можливості спілкування з найвищим управлінським персоналом.
  - ♦ владна поведінка управлінського персоналу відносно аудитора, особливо намагання вплинути на обсяг роботи аудитора чи його вибір персоналу (новопризначеного на завдання або того, що вже працював під час попередніх завдань), або на вибір консультантів, до яких аудитор звертається з питань аудиторської перевірки.

### **Фактори ризику, пов'язані з викривленнями внаслідок незаконного привласнення активів**

Фактори ризику, пов'язані з викривленнями внаслідок незаконного привласнення активів класифікуються у відповідності до трьох умов, що зазвичай присутні у випадках, коли коїться шахрайство: (а) зацікавленість/тиск, (б) можливості та (в) ставлення/самовиправдання. Деякі з факторів ризику, пов'язаних з викривленнями внаслідок перекручень фінансової звітності, можуть бути присутніми і у випадках викривлень внаслідок незаконного привласнення активів. Так, наприклад, неефективний моніторинг управлінського персоналу та слабкості внутрішнього контролю можуть бути присутніми як у випадку викривлень внаслідок перекручень фінансової звітності, так і у випадку викривлень внаслідок незаконного привласнення активів. Нижче наведено приклади факторів ризику, пов'язаних з викривленнями внаслідок незаконного привласнення активів.

#### *Зацікавленість/тиск*

1. Особисті фінансові зобов'язання можуть створювати тиск щодо незаконного привласнення активів на управлінський персонал або працівників, що мають доступ до грошових коштів або інших активів, що доступні до викрадення.
2. Погані стосунки між суб'єктом господарювання та найманими працівниками, що мають доступ до грошових коштів або інших активів, що доступні до викрадення, можуть надати мотив цим працівникам для незаконного привласнення активів. Такі погані стосунки можуть бути створені, наприклад:



## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА РОЗГЛЯД ШАХРАЙСТВА ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

- Майбутнім відомим чи очікуваним скороченням кількості працівників.
- Майбутніми чи очікуваними змінами програм компенсацій чи винагород.
- Підвищень, компенсацій або інших винагород, що не відповідають очікуванням.

### *Можливості*

1. Деякі характеристики або обставини можуть підвищити чутливість активів до незаконного привласнення. Так, наприклад можливості незаконного привласнення активів зростають у випадках наявності:
  - Великих сум грошових коштів в касі або в обороті.
  - Запасів, що мають невеликий розмір, велику коштовність або високий попит.
  - Легко конвертованих активів, наприклад, облігацій на пред'явника, діамантів або комп'ютерних чипів.
  - Основних засобів, що мають невеликий розмір, можуть бути легко продані та не мають легкої ідентифікації власника.
2. Неадекватний внутрішній контроль за активами може підвищити чутливість цих активів до незаконного привласнення. Так, наприклад, незаконне привласнення активів може статись тоді, коли наявні:
  - Неадекватний розподіл обов'язків або неадекватні незалежні перевірки.
  - Неадекватний нагляд за витратами керівного управлінського персоналу, наприклад, витратами на відрядження та іншими компенсаціями.
  - Неадекватний нагляд управлінського персоналу за працівниками, що несуть відповідальність за активи, наприклад, неадекватний нагляд або моніторинг віддалених площадок.
  - Неадекватний відбір нових працівників на посади, де вони мають доступ до активів.
  - Неадекватний облік активів.
  - Неадекватна система санкціонування та дозволу здійснення операцій (наприклад, при купівлі).
  - Неадекватний фізичний захист коштів, інвестицій, запасів або основних засобів.
  - Відсутність повного та своєчасного звірення активів.
  - Відсутність своєчасного та відповідного документування операцій, наприклад, кредитів за повернуті товари.

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА РОЗГЛЯД ШАХРАЙСТВА ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

- Відсутність обов'язкових відпусток для працівників, які виконують основні контрольні функції.
- Неадекватне розуміння управлінським персоналом інформаційних технологій, що дозволяє працівникам цієї сфери скоювати незаконне привласнення.
- Неадекватний контроль доступу до автоматизованих записів, включаючи контроль та перевірку журналу реєстрації операцій в комп'ютерних системах.

### *Ставлення/самовиправдання*

- Ігнорування необхідності моніторингу або зменшення ризиків незаконного привласнення активів.
- Ігнорування внутрішнього контролю за незаконним привласненням активів шляхом уникнення наявних заходів контролю або неспроможність виправити відомі недоліки внутрішнього контролю.
- Поведінка, що вказує на незадоволеність або невдоволення суб'єктом господарювання або його ставлення до працівника.
- Зміни в поведінці або стилі життя, що можуть вказувати на незаконне привласнення активів.
- Терпимість до дрібних крадіжок.

## **Приклади можливих аудиторських процедур у відповідь на оцінений ризик суттєвих викривлень внаслідок шахрайства**

Нижче наводяться приклади можливих аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, причому викривлення можуть бути як наслідком викривлення фінансової звітності, так і незаконного привласнення активів. Хоча ці процедури і покривають значний діапазон ситуацій, вони є лише прикладами та, відповідно, можуть бути не самими відповідними чи необхідними за конкретних обставин. Крім того, порядок, в якому процедури зазначено, не відображає їх відповідної важливості.

### **Розгляд на рівні тверджень**

Конкретні дії у відповідь на оцінку аудитором ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства залежать від типу або комбінації факторів ризику шахрайства чи ідентифікованих умов, залишків на рахунках, класів операцій та тверджень, на які вони впливають.

Конкретними прикладами дій у відповідь будуть:

- Раптові або без попередження відвідини підрозділів або виконання конкретних тестів. Прикладами можуть бути присутність, про яку попередньо не повідомлялось, аудитора під час інвентаризації в підрозділах, або участь в раптовому підрахунку грошових коштів на певну дату.
- Вимога проведення інвентаризації наприкінці звітного періоду або на дату ближче до кінця звітного періоду для мінімізації ризику маніпулювання залишками в період між датою закінчення інвентаризації та кінцем звітного періоду.
- Зміна аудиторського підходу в поточному році. Прикладами можуть бути усне звернення до основних постачальників та клієнтів в додаток до запиту про письмове підтвердження, звернення з запитом про підтвердження до конкретної сторони в організації, або пошук додаткової або іншої інформації.
- Детальна перевірка коригуючих проводок суб'єкта господарювання на кінець кварталів та кінець року і вивчення тих з них, які видаються незвичними по суті або сумі.
- Вивчення можливостей третіх сторін та джерел фінансових ресурсів, що стоять за операціями, для важливих та незвичних операцій, особливо тих, що мають місце наприкінці року.
- Виконання аналітичних процедур по суті з використанням дезаггегованих даних. Прикладами цього можуть бути порівняння

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА РОЗГЛЯД ШАХРАЙСТВА ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

продаж та собівартості продаж по підрозділах, напрямках бізнесу або місяцях з очікуваннями аудитора.

- Опитування персоналу, що працює в підрозділах, де був ідентифікований ризик суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, для ознайомлення з їх розумінням ризиків та того, чи здійснюються і як здійснюються заходи контролю у відповідь на ризик.
- Обговорення з іншими незалежними аудиторами в тих випадках, коли вони виконують аудит фінансових звітів однієї чи більше дочірніх компаній, підрозділів чи філій, обсягу робіт, які необхідно виконати у відповідь на ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства в результаті операцій та дій між цими складовими.
- В тих випадках, коли робота експерта набуває особливої значущості щодо статті фінансового звіту, для якої ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства є високим, виконання додаткових процедур щодо деяких або всіх припущень, методів або висновків експерта, щоб визначити прийнятність висновків, або залучення для цього іншого експерта.
- Виконання аудиторських процедур для аналізу окремих рахунків балансу, наприклад, відкриття раніше перевірених фінансових звітів, щоб ретроспективно оцінити, як були вирішені деякі питання, що базувались на облікових оцінках та судженнях, наприклад, резерв на повернення суб'єкту господарювання проданих товарів.
- Виконання процедур по рахунку або звіреннях, що були підготовлені суб'єктом господарювання, включаючи розгляд звірень, зроблених у проміжні періоди.
- Використання комп'ютерних методів перевірки, наприклад, інформаційної проходки, для тестування аномалій в генеральній сукупності.
- Тестування генерованих комп'ютером записів та операцій.
- Пошук додаткових аудиторських доказів поза межами суб'єкта господарювання, що проходить аудиторську перевірку.

### **Особливі відповіді й дії — викривлення внаслідок оманливої фінансової звітності**

Прикладами відповіді на оцінку аудитором ризику суттєвих викривлень внаслідок перекручень фінансової звітності є:

#### *Визнання доходів*

- Виконання аналітичних процедур по суті щодо доходу з використанням дезагрегованих даних, наприклад, порівняння доходів, показаних за місяцями, підрозділами, напрямками бізнесу, за поточний звітний

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА РОЗГЛЯД ШАХРАЙСТВА ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

період з доходами за аналогічні попередні періоди. Комп'ютерні методи аудиту можуть виявитись корисними для ідентифікації незвичних або неочікуваних зв'язків чи операцій.

- Отримання від клієнтів суб'єкту господарювання підтвердження деяких важливих умов угод та відсутності побічних угод, оскільки на достовірність обліку часто впливають не самі умови або угоди, а базис для знижок або період, якого вони стосуються, крім того, вони часто погано задокументовані. Так, наприклад, за даних обставин важливими будуть критерії приймання, умови поставок та оплати, відсутність майбутніх або поточних зобов'язань продавця, право повернення товару, гарантована кількість товару для перепродажу та положення щодо відмови або відшкодування збитків.
- Опитування персоналу, який займається збутом та маркетингом, або юриста суб'єкта господарювання щодо продажу або поставок наприкінці періоду та їх знання про будь-які незвичні умови чи положення цих операцій.
- Фізична присутність на одній чи більше площадок в кінці періоду для спостереження за відвантаженням або підготовкою до відвантаження товарів (чи звітності, що очікує на обробку) та виконання інших відповідних процедур закриття продажу та інвентаризації. Тестування заходів контролю в тих випадках, коли операції, що дають доходи, генеруються, оброблюються та реєструються в електронному форматі, для визначення, чи надають ці заходи контролю впевненість, що зареєстровані операції дійсно відбулись та зареєстровані вірно.

### *Запаси*

- Перевірка документів щодо запасів для ідентифікації площадок або позицій, що вимагають особливої уваги під час або після проведення інвентаризації.
- Спостереження за проведенням інвентаризації на окремих площадках без попередження або на всіх площадках в один і той же день.
- Проведення інвентаризації наприкінці облікового періоду для мінімізації ризику маніпуляцій в період між інвентаризацією та кінцем звітного періоду.
- Виконання додаткових процедур під час спостереження за інвентаризацією, наприклад, ретельна перевірка запакованих в коробки предметів, способу штабелювання (наприклад, порожнини всередині штабелю) або маркування запасів, а також якості (тобто чистоти, міцності або концентрації) таких рідин, як парфуми або спеціальні хімікати. В цьому випадку корисним буде залучення експерта.
- Порівняння кількості за поточний період з попередніми періодами щодо класів або категорій запасів, складів чи інших критеріїв, або

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА РОЗГЛЯД ШАХРАЙСТВА ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

порівняння перевіреної кількості з даними реєстрів безперервного обліку запасів.

- Використання комп'ютерних методів аудиту для подальшого тестування результатів інвентаризації, наприклад, сортування по номеру ярлика для тестування контролю ярликів або по серійних номерах для тестування можливості пропуску або дублюванню предмету.

### *Оцінки управлінського персоналу*

- Використання роботи експерта для розробки незалежної оцінки і порівняння її з оцінкою управлінського персоналу.
- Опитування осіб, що не є управлінським та обліковим персоналом, для підтвердження можливості та намірів управлінського персоналу виконати плани, що стосуються розробки оцінок.

### **Особливі відповіді — викривлення внаслідок незаконного привласнення активів**

Різні обставини диктують необхідність застосування різних відповідей. Зазвичай відповідь аудитора на ризик суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, що стосується незаконного привласнення активів, буде спрямована на розгляд залишків на конкретних рахунках або класів операцій. Хоча деякі з дій у відповідь, наведених вище, можуть виконуватись в подібних ситуаціях, обсяг робіт повинен бути прив'язаним до конкретної інформації щодо ризику незаконного привласнення, який було ідентифіковано.

Прикладами відповіді на оцінку аудитором ризику суттєвих викривлень внаслідок незаконного привласнення активів можуть бути:

- Підрахунок грошових коштів або цінних паперів наприкінці року.
- Отримання підтверджень безпосередньо від клієнтів суб'єкта господарювання щодо руху по рахунку (включаючи меморандум про кредитування та повернення товарів покупцями, а також дати платежів) за період, для якого проводиться аудиторська перевірка.
- Аналіз поновлення списань з рахунків.
- Аналіз нестачі запасів по складах або типах продуктів.
- Порівняння співвідношень ключових запасів з нормою для галузі.
- Перевірка первинної документації щодо зменшення даних в реєстрах безперервного обліку запасів.
- Комп'ютеризоване порівняння переліку постачальників з переліком працівників для ідентифікації збігу адрес або телефонних номерів.
- Комп'ютеризована перевірка платіжних відомостей для ідентифікації повторюваних адрес, ідентифікаційних номерів працівників або ідентифікаційних податкових кодів чи банківських рахунків.

## ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА РОЗГЛЯД ШАХРАЙСТВА ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

- Перевірка особових справ працівників для ідентифікації тих, що містять мало, або зовсім не містять доказів активності, наприклад, відсутність оцінок діяльності.
- Аналіз знижок під час продажу або повернень на наявність незвичних схем або тенденцій.
- Отримання підтвердження конкретних умов угод від третіх сторін.
- Отримання свідочств, що контракти виконуються у відповідності до їх умов.
- Перевірка правомірності великих та незвичних витрат.
- Перевірка дозволів та балансової вартості кредитів керівного управлінського персоналу та пов'язаних сторін.
- Перевірка рівня та правомірності звітів про видатки, наданих керівним управлінським персоналом.

### Додаток 3

## Приклади обставин, які свідчать про можливість шахрайства

Нижче наведено приклади обставин, які можуть вказувати на можливість того, що фінансові звіти містять суттєві викривлення внаслідок шахрайства.

Облікові записи містять невідповідні дані, наприклад:

- Операції, що реєструються не в повному обсязі, несвоєчасно або не відповідають фактичним сумах, обліковому періоду, класифікації або політиці суб'єкта господарювання.
- Непідтвержені або недозволені залишки чи операції.
- Коригування в останню хвилину, які значно впливають на фінансові результати.
- Докази доступу працівників до систем та записів, що не відповідає виконанню ними своїх обов'язків.
- Натяки або скарги аудиторів щодо можливого шахрайства.

Суперечливі або відсутні докази, наприклад:

- Відсутні документи.
- Документи, що видаються зміненими.
- Наявність лише фотокопій або документів в електронному форматі, коли повинні існувати оригінали документів.
- Значні виправлення статей без пояснень.
- Незвичні зміни в балансі або зміни тенденцій чи важливих коефіцієнтів та співвідношень у фінансових звітах, наприклад, прискорене зростання дебіторської заборгованості у порівнянні з доходами.
- Суперечливі, невизначені або невірогідні пояснення управлінського персоналу чи працівників у відповідь на запити чи аналітичні процедури.
- Незвичні розбіжності між записами суб'єкта господарювання та відповідями з підтвердженнями від третіх осіб.
- Значна кількість кредитових проводок та інших коригувань в записях щодо кредиторської заборгованості.
- Непояснені чи неадекватно пояснені розбіжності між реєстром дебіторської заборгованості та контрольним рахунком, або між твердженнями клієнтів суб'єкту господарювання та реєстром дебіторської заборгованості.
- Відсутні або неіснуючі оплачені чеки за обставин, коли оплачені чеки зазвичай повертаються суб'єкту господарювання разом з банківською випискою.
- Відсутність значної кількості запасів або реальних активів.



## МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 250

### ВРАХУВАННЯ ЗАКОНІВ ТА НОРМАТИВНИХ АКТІВ ПРИ АУДИТОРСЬКІЙ ПЕРЕВІРЦІ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

(чинний для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються  
з або після 15 грудня 2004 р.)\*

#### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—8
Відповідальність управлінського персоналу за відповідність діяльності законам та нормативним актам. ....	9—10
Перевірка аудитором відповідності законам та нормативним актам . . . .	11—31
Повідомлення про невідповідність. ....	32—38
Відмова від проведення аудиторської перевірки .....	39—40
Додаток: Ознаки, що вказують на можливий факт невідповідності	

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 250 “Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСА.

\* МСА 315 “Розуміння суб’єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”, МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” та МСА 500 “Аудиторські докази” викликали відповідні зміни до МСА 250. Ці зміни чинні для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або після 15 грудня 2004 р.; їх внесено до тексту МСА 250.

## Вступ

1. Метою даного Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартів та надання рекомендацій щодо відповідальності аудитора за врахування й дотримання законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів.
2. **Плануючи і виконуючи аудиторські процедури, оцінюючи та надаючи висновок про результати аудиторської перевірки, аудитор повинен усвідомлювати, що невідповідність діяльності суб'єкта господарювання законам і нормативним актам може суттєво вплинути на фінансові звіти.** Проте не можна очікувати, що аудиторська перевірка виявить усі випадки такої невідповідності законодавчим і нормативним актам. Виявлення невідповідності, незалежно від суттєвості, ставить під сумнів порядність управлінського персоналу і працівників та потребує аналізу можливого впливу на інші аспекти аудиторської перевірки.
3. Термін “невідповідність” у цьому МСА 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 відносяться операції, здійснені самим суб'єктом господарювання (а також від його імені або за його дорученням), управлінським персоналом чи працівниками суб'єкта господарювання. У цьому МСА термін “невідповідність” не включає порушення норм особистої поведінки (не пов'язаної з комерційною діяльністю суб'єкта господарювання) з боку управлінського персоналу чи працівників суб'єкта господарювання.
4. Визначення того, чи є певна дія порушенням законодавства, стосується юриспруденції і, як правило, виходить за межі професійної компетенції аудитора. Рівень професійної підготовки аудитора, його досвід, розуміння суб'єкта господарювання й галузі можуть дозволити йому зробити припущення, що окремі дії, які привернули його увагу, містять ознаки невідповідності законам і нормативним актам. Визначення того, чи окрема дія не відповідає законам та нормативним актам, як правило, ґрунтується на консультації аудитора у досвідченого і кваліфікованого юриста, однак остаточне рішення може ухвалити тільки суд.
5. Закони та нормативні акти значно різняться своїм впливом на фінансові звіти. Деякі з них визначають форму, зміст фінансових звітів суб'єкта господарювання або суми, що підлягають обліку, або інформацію, що підлягає розкриттю у фінансових звітах. Інші закони та нормативні акти є обов'язковими для дотримання управлінським персоналом або встановлюють положення, згідно з якими суб'єкт повинен вести свою діяльність. Деякі суб'єкти здійснюють свою діяльність в сферах, що жорстко регулюються законодавством (наприклад: банки та

підприємства хімічної промисловості). Діяльність інших суб'єктів регулюється лише законами та нормативними актами, які визначають загальні питання функціонування суб'єкта господарювання (наприклад, техніка безпеки, охорона здоров'я працівників і збереження принципу рівноправності при прийомі на роботу). Невідповідність законам і нормативним актам може мати такі фінансові наслідки для суб'єкта господарювання, у вигляді штрафів, судових процесів тощо. У цілому, чим слабкіший зв'язок невідповідності з подіями й операціями, що їх, як правило, відображають у фінансових звітах, тим менша імовірність того, що аудитор довідається про факт невідповідності або виявить його.

6. Закони та нормативні акти різних країн мають свої відмінності. Тому національні стандарти бухгалтерського обліку й аудиту, імовірно, конкретніше визначатимуть зв'язок законів і нормативних актів з аудиторською перевіркою.
7. Цей МСА застосовується до аудиторських перевірок фінансових звітів, але не застосовується до інших завдань, у межах яких аудитор повинен спеціально перевірити відповідність визначеним законам і нормативним актам та підготувати окремий висновок.
8. Рекомендації щодо відповідальності аудитора, пов'язаної з розглядом фактів шахрайства і помилок під час аудиторської перевірки фінансових звітів, подано в МСА 240 "Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиторської перевірки фінансових звітів".

## **Відповідальність управлінського персоналу за відповідність діяльності законам та нормативним актам**

9. Управлінський персонал несе відповідальність за здійснення діяльності суб'єкта господарювання згідно із законами та нормативними актами. На управлінський персонал покладена також відповідальність за запобігання фактам невідповідності законодавству і за виявлення таких фактів.
10. Наведені нижче політика та процедури, поряд з іншими, можуть допомогти управлінському персоналові виконувати обов'язки із запобігання фактам невідповідності та з виявлення таких фактів:
  - Моніторинг змін законодавчих вимог і забезпечення відповідності операційних процедур цим вимогам;
  - Запровадження і функціонування відповідних систем внутрішнього контролю;
  - Розробка Кодексу Поведінки, ознайомлення з ним персоналу та контроль його дотримання;

## ВРАХУВАННЯ ЗАКОНІВ ТА НОРМАТИВНИХ АКТІВ ПРИ АУДИТОРСЬКІЙ ПЕРЕВІРЦІ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

- Забезпечення наявності у працівників належної кваліфікації та розуміння ними Кодексу Поведінки;
- Моніторинг дотримання Кодексу Поведінки й застосування дисциплінарних заходів до працівників, які його не дотримуються;
- Залучення юридичних консультантів для моніторингу змін законодавчих вимог;
- Ведення реєстру основних законів, що їх повинні дотримуватися суб'єкти господарювання в межах своєї галузі, а також реєстру скарг.

Суб'єкти господарювання із великими обсягами діяльності можуть доповнити таку політику та процедури через покладання відповідних обов'язків на:

- Службу внутрішнього аудиту;
- Аудиторський комітет.

### **Перевірка аудитором відповідності законам та нормативним актам**

11. Аудитор не несе і не може нести відповідальність за запобігання невідповідності законодавству. Проте проведення щорічної аудиторської перевірки може мати стримуючий ефект.
12. При аудиторській перевірці є неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення у фінансових звітах не будуть виявлені, незважаючи на належне планування аудиторської перевірки і її проведення згідно з МСА. Ризик збільшується, якщо суттєве викривлення є результатом невідповідності законам і нормативним актам через дію наступних чинників:
  - наявність багатьох законів і нормативних актів, що стосуються головним чином поточної діяльності суб'єкта господарювання, і, як правило, не справляють суттєвого впливу на фінансові звіти та не охоплюються інформаційними системами суб'єкта господарювання, що стосуються фінансової звітності;
  - на ефективність аудиторських процедур впливають обмеження, властиві внутрішньому контролю, а також застосування тестування;
  - багато доказів, отриманих аудитором, є радше переконливими, ніж остаточними;
  - невідповідність законодавству може включати дії, спрямовані на приховування, (наприклад, змову, підробку документів, навмисне невідображення в обліку операцій, дії вищого управлінського персоналу поза системою контролю або навмисне викривлення інформації, наданої аудитору).

13. **Відповідно до МСА 200 “Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів”, аудитор повинен планувати і проводити аудиторську перевірку з дотриманням професійного скептицизму, враховуючи, що аудиторська перевірка може виявити обставини (чи події), які могли б поставити під сумнів відповідність діяльності суб’єкта господарювання законам і нормативним актам.**
14. Конкретні законодавчі вимоги можуть передбачати, щоб разом з аудиторським висновком у процесі аудиторської перевірки фінансових звітів аудитор надавав окремий звіт про відповідність діяльності суб’єкта господарювання окремим положенням законів або нормативних актів. За таких обставин аудитор повинен планувати проведення тестування стосовно відповідності цим положенням законів і нормативних актів.
15. **Щоб спланувати аудиторську перевірку, 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.**
16. Одержуючи загальне розуміння, аудиторіві варто, зокрема, визнати, що деякі закони і нормативні акти можуть викликати виникнення ділових ризиків, які будуть суттєво впливати на діяльність суб’єкта господарювання, тобто невідповідність певним законам і нормативним актам може стати причиною припинення діяльності суб’єкта господарювання або поставити під сумнів можливість дотримання ним принципу безперервності діяльності. Наприклад, такі наслідки можуть мати місце за невідповідності умовам отриманої ліцензії або іншого права на ведення діяльності (наприклад, невідповідність банку вимогам щодо величини капіталу чи інвестицій).
17. Щоб одержати загальне розуміння законів і нормативних актів аудитору, як правило, потрібно:
  - Використовувати наявну інформацію про галузь бізнес суб’єкта господарювання, регуляторні та інші зовнішні фактори;
  - Надіслати запит до управлінського персоналу щодо політики і процедур суб’єкта господарювання стосовно відповідності законам та нормативним актам;
  - Надіслати запит до управлінського персоналу щодо законів чи нормативних актів, які можуть мати значний вплив на діяльність суб’єкта господарювання;
  - Обговорити з управлінським персоналом політику або процедури, прийняті для виявлення, оцінювання й відображення в обліку судових позовів і оцінок; та

ВРАХУВАННЯ ЗАКОНІВ ТА НОРМАТИВНИХ АКТІВ  
ПРИ АУДИТОРСЬКІЙ ПЕРЕВІРЦІ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

- Обговорити законодавчі та нормативні вимоги з аудитором дочірніх підприємств в інших країнах (наприклад, якщо дочірнє підприємство повинне дотримуватись положення про цінні папери, що застосовується до материнської компанії).
18. **Одержавши загальне розуміння, аудитор повинен виконати подальші аудиторські процедури, спрямовані на виявлення невідповідності законам і нормативним актам, які варто розглянути, складаючи фінансові звіти, а саме:**
- а) надіслати запит до управлінського персоналу щодо того, чи відповідає діяльність суб'єкта господарювання таким законам і нормативним актам; та
  - б) перевірити листування з відповідними регулювальними органами й органами, що надають ліцензії.
19. Далі аудитору слід одержати достатні й належні аудиторські докази відповідності тим законам і нормативним актам, що їх визнав аудитор за такі, які впливають на визначення суттєвих сум і інформації, що розкриваються 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.
20. Такі закони й нормативні акти повинні бути загальнодоступними і відомими суб'єкту господарювання і в галузі; вони постійно враховуються при складанні фінансових звітів. Ці закони і нормативні акти можуть, наприклад, відноситися до форми і змісту фінансових звітів (включаючи особливі галузеві вимоги), обліку операцій за урядовими контрактами, нарахування і визнання витрат для розрахунку податку на прибуток або витрат на пенсійне забезпечення.
21. За винятком процедур, описаних у параграфах 18 — 20, аудитор не виконує інших процедур стосовно відповідності суб'єкта господарювання законам і нормативним актам, оскільки це виходило б за рамки аудиторської перевірки фінансових звітів.
22. Аудитор має бути готовим до того, що процедури, що їх застосовують з метою формування думки про фінансову звітність, можуть виявити факти можливої невідповідності законам і нормативним актам. Такі процедури можуть включати, наприклад: ознайомлення з протоколами зборів; запити, адресовані управлінському персоналові та юрисконсультів, про судові розгляди, позови і оцінки; а також виконання процедур перевірки шляхом детальних тестів по суті щодо класів операцій, залишків на рахунках або розкриттів.
23. Аудитор повинен одержати письмові пояснення і підтвердження управлінського персоналу про те, що аудиторові повідомлені усі

**відомі (чи можливі) факти невідповідності законам і нормативним актам, вплив яких слід урахувати при підготовці фінансових звітів.**

24. Якщо свідчень протилежного немає, аудитор має право припустити, що діяльність суб'єкта господарювання відповідає цим законам та нормативним актам.

**Процедури, які застосовуються при виявленні фактів невідповідності законодавству**

25. У Додатку до даного МСА наведено приклади даних, які можуть привернути увагу аудитора і свідчити про факт невідповідності.

26. **Якщо аудиторіві 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.**

27. Оцінюючи можливий вплив фактів невідповідності на фінансові звіти, аудитор урахує:

- Можливі фінансові наслідки (наприклад, пені, штрафи, компенсацію збитків, погрозу конфіскації активів, примусове припинення діяльності та судові розгляди);
- Необхідність розкриття можливих фінансових наслідків;
- Потребу поставити під сумнів справедливе й достовірне відображення (достовірне подання) інформації в фінансових звітах в тому випадку, якщо фінансові наслідки є суттєвими.

28. **Якщо аудитор вважає, що може мати місце невідповідність законодавству, то йому слід документально оформити виявлені обставини й обговорити їх з управлінським персоналом.** Документування виявлених обставин має включати копії записів бухгалтерського обліку, документів, а також (у разі потреби) конспектів бесід.

29. Якщо управлінський персонал не надає переконливої інформації про відповідність діяльності законам та іншим нормативним актам, аудитор повинен проконсультуватися з юристом суб'єкта господарювання щодо застосування законів і нормативних актів до цих обставин і можливого їх впливу на фінансові звіти. Якщо аудитор не вважає доречним консультуватися з юристом суб'єкта господарювання, чи аудитора не переконала його думка, аудитор повинен проконсультуватися із власним юристом щодо того, чи допущено порушення законів і нормативних актів, а також стосовно можливих правових наслідків і подальших заходів аудитора.

30. **Якщо неможливо отримати необхідну інформацію про підозрюваний факт відповідності законодавству, аудитор повинен урахувати вплив недостатності аудиторських доказів на аудиторський висновок.**
31. Аудиторові слід урахувати наслідки невідповідності законодавству в зв'язку з іншими аспектами аудиторської перевірки, зокрема, з достовірністю пояснень управлінського персоналу. Якщо система внутрішнього контролю не виявила фактів невідповідності законодавству, або в поясненнях управлінського персоналу не надано інформації про них, аудитор переглядає оцінку ризику і достовірність пояснень управлінського персоналу. Наслідки окремих фактів невідповідності, виявлених аудитором, залежать від взаємозв'язку між здійсненням порушень і їх приховуванням (якщо це відбулося) та конкретними процедурами контролю, а також рівнем керівництва причетного управлінського персоналу чи співробітників.

## **Повідомлення про невідповідність**

### **Управлінському персоналові**

32. Аудитор повинен у якнайкоротший строк повідомити найвищий управлінський персонал про виявлені факти невідповідності або одержати аудиторські докази того, що вони належним чином поінформовані про факти невідповідності, які привернули увагу аудитора. Проте аудитор може цього не робити за відсутності наслідків або в несуттєвих випадках і може заздалегідь обговорити характер питань, про які він повідомлятиме.
33. **Якщо, на думку аудитора, невідповідність діяльності законодавству є навмисною й суттєвою, аудитор повинен негайно повідомити про виявлений факт.**
34. **Якщо аудитор має підстави думати, що члени вищого управлінського персоналу, включаючи членів ради директорів, причетні до факту невідповідності законодавству, то аудитор має сповістити про це органи управління суб'єкта господарювання наступного рівня, якщо такий існує (наприклад, аудиторський комітет або спостережну раду). Якщо органів управління наступного рівня немає, або аудитор має підстави думати, що його повідомлення можуть не взяти до уваги, або він не знає, кому повідомити про даний факт, він повинен звернутися по юридичну консультацію.**

### **Користувачам аудиторського висновку щодо фінансових звітів**

35. **Якщо аудитор дійшов висновку про те, що факт невідповідності суттєво впливає на фінансові звіти й не був належним чином відображений у них, йому слід висловити умовно-позитивну або негативну думку.**



36. Якщо суб'єкт господарювання перешкоджає аудиторів одержати достатні та відповідні аудиторські докази, які підтверджують, що факти невідповідності законодавству, які можуть бути суттєвими для фінансових звітів, мали місце (або могли мати місце), аудитор повинен висловити умовно-позитивну думку або відмовитися від висловлення думки про фінансові звіти на підставі обмеження обсягу аудиторської перевірки.
37. Якщо аудитор не може визначити, чи мав місце факт невідповідності, через обмеження, зумовлені обставинами, а не самим суб'єктом господарювання, йому слід розглянути питання про вплив на аудиторський висновок.

#### Регулятивним і правоохоронним органам

38. Обов'язок аудитора забезпечувати конфіденційність, як правило, не дозволяє йому повідомляти про факти невідповідності законодавству третій стороні. Проте за окремих обставин дотримання аудитором конфіденційності не є обов'язковим унаслідок статуту, закону або рішення суду (наприклад, у деяких країнах від аудитора вимагають повідомляти наглядові органи про невідповідність фінансових організацій законодавству). За таких обставин, ураховуючи відповідальність аудитора перед громадськістю, йому варто звернутися по юридичну консультацію.

### Відмова від проведення аудиторської перевірки

39. Аудитор може прийняти рішення 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. До числа факторів, які можуть вплинути на думку аудитора, входить підозра у причетності найвищого управлінського персоналу суб'єкта господарювання до виникнення такої невідповідності, що може поставити під сумнів достовірність пояснень управлінського персоналу, а також призвести до відмови аудитора від продовження співпраці з цим суб'єктом господарювання. Якщо аудитор сформував таку думку, йому необхідно звернутися по юридичну консультацію.
40. Як зазначено в *“Кодексі етики професійних бухгалтерів”*, виданому Міжнародною Федерацією бухгалтерів, після одержання запиту від запропонованого наступного аудитора теперішньому аудиторі слід повідомити його про те, чи є професійні причини, через які запропонованому аудиторі слід відмовитися від завдання. Обсяг, у якому теперішній аудитор може обговорювати стан справ клієнта із запропонованим аудитором, залежатиме від дозволу клієнта та від

## ВРАХУВАННЯ ЗАКОНІВ ТА НОРМАТИВНИХ АКТІВ ПРИ АУДИТОРСЬКІЙ ПЕРЕВІРЦІ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

законодавчих і етичних обмежень, що застосовуються в кожній окремій країні щодо такого розкриття інформації. Якщо є будь-які причини або інша інформація, яку потрібно розкрити, теперішній аудитор повинен (ураховуючи законодавчі й етичні обмеження, у тому числі дозвіл клієнта) розкрити таку інформацію, а також вільно обговорити із запропонованим аудитором усю інформацію, пов'язану з цим завданням. Якщо клієнт відмовляється дати дозвіл на обговорення його справ із теперішнім аудитором, про цей факт треба повідомити наступного аудитора, якому запропоновано провести аудит.

### **Особливості застосування в державному секторі**

- 1. Виконання багатьох завдань з аудиторської перевірки в державному секторі передбачає додаткові обов'язки аудитора, пов'язані з урахуванням законів і нормативних актів. Навіть якщо обов'язки аудитора не виходять за межі обов'язків аудитора приватного сектора, його обов'язки щодо надання висновку можуть бути іншими, оскільки аудитор державного сектору можуть зобов'язати повідомляти про випадки невідповідності законодавству державним органам або зазначити їх в аудиторському висновку. Стосовно суб'єктів господарювання державного сектору Комітет з державного сектору<sup>1</sup> доповнив рекомендації, які включені в цей МСА, своїм Дослідженням 3 "Аудиторська перевірка відповідності вимогам органів влади — Особливості застосування в державному секторі".*

---

<sup>1</sup> В листопаді 2004 року Комітет з державного сектору було перейменовано на Комітет з міжнародних стандартів обліку в державному секторі.

**Ознаки, що вказують на можливий факт невідповідності діяльності  
законам та нормативним актам**

Далі наведено приклади даних, які можуть привернути увагу аудитора і свідчити про факт невідповідності законам або нормативним актам:

- Розслідування, що проводиться державними органами або факт сплати штрафів чи пені;
- Оплата послуг, не визначених в договорах, або надання позик консультантам, зв'язаним сторонам, працівникам або державним службовцям;
- Комісійна винагорода або винагорода посередникові, розмір якої перевищує звичайну плату, встановлену на цьому суб'єкті господарювання чи в цій галузі, чи для фактично отриманих послуг;
- Придбання товарів (послуг) за цінами значно вищими або нижчими ринкових;
- Незвичайні готівкові платежі, покупки, що оплачені за допомогою касових чеків на пред'явника, або перекази коштів на номерні банківські рахунки;
- Незвичні операції з компаніями, зареєстрованими в країнах, що надають значні податкові пільги;
- Перерахування платежів за товари чи надані послуги не в ту країну, з якої надійшли товари або послуги;
- Перерахування платежів без належного оформлення документації, пов'язаної з валютним контролем;
- Існування такої інформаційної системи, яка внаслідок своєї структури або з інших причин не може бути використана для адекватної наскрізної аудиторської перевірки або отримання достатніх доказів;
- Несанкціоновані операції або невірно проведені операції;
- Повідомлення в засобах масової інформації.

## МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 260

### ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ З ПИТАНЬ АУДИТУ НАЙВИЩОМУ УПРАВЛІНСЬКОМУ ПЕРСОНАЛОВІ

(чинний для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються  
з або пізніше 15 грудня 2004 г.)\*

#### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—4
Відповідні особи .....	5—10
Повідомлення інформації з питань аудиту, що має значення для найвищого управлінського персоналу .....	11—12
Терміни повідомлення інформації .....	13—14
Форми повідомлення інформації .....	15—17
Інші питання .....	18—19
Конфіденційність .....	20
Законодавчі та нормативні акти .....	21
Дата набрання чинності .....	22

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 260 “Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналові” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСА.

\* МСА 240 “Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиторської перевірки фінансових звітів”, МСА 315 “Розуміння суб’єкту господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”, МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” та МСА 500 “Аудиторські докази” викликали відповідні зміни до МСА 260. Ці зміни набувають чинності для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або пізніше 15 грудня 2004 року; їх вже внесено до тексту МСА 260.

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо повідомлення інформації з питань аудиту, що виникають під час проведення аудиторської перевірки фінансових звітів, найвищому управлінському персоналові суб'єкта господарювання. Таке повідомлення інформації стосується питань аудиту й має значення для управління (як це визначено в цьому МСА). Цей МСА не містить рекомендацій щодо інформації, що її аудитор надсилає сторонам за межами суб'єкта господарювання (наприклад, зовнішнім регулюючим або наглядовим органам).
2. **Аудитор повинен повідомляти інформацію з питань аудиту, яку виявлено під час аудиторської перевірки фінансових звітів і яка має значення для управління, найвищому управлінському персоналові суб'єкта господарювання.**
3. В цьому МСА термін “управління” описує роль осіб, яким довірено нагляд, контроль і управління суб'єктом господарювання<sup>1</sup>. Найвищий управлінський персонал, як правило, відповідає за забезпечення досягнення суб'єктом господарювання його цілей, складання фінансових звітів і звітування зацікавленим сторонам. Управлінський персонал входить до складу найвищого управлінського персоналу лише в тих випадках, коли він виконує відповідні функції.
4. Цей МСА під “інформацією з питань аудиту, яка має значення для управління” має на увазі інформацію, яку виявлено в процесі 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. Інформація з питань аудиту, яка має значення для управління, включає лише ту інформацію, яка привернула увагу аудитора в результаті проведення аудиторської перевірки. Аудитор не зобов'язаний в процесі аудиторської перевірки, що проводиться відповідно до МСА, розробляти процедури спеціально з метою виявити інформацію з питань аудиту, яка має значення для управління.

<sup>1</sup> Принципи корпоративного управління розроблені багатьма країнами в якості еталону для встановлення стандартів належної корпоративної поведінки. Такі принципи зазвичай призначені для компаній, які здійснюють відкритий продаж своїх акцій, проте вони можуть також сприяти покращанню управління інших видів суб'єктів господарювання. Не існує єдиної моделі належного корпоративного управління. Існують різні структури і методи роботи ради директорів у різних країнах. Загальний принцип полягає в тому, що суб'єкт господарювання повинен мати таку структуру управління, що дозволяла б раді директорів об'єктивно судити про стан справ корпорації (у тому числі про фінансову звітність) незалежно від інших осіб, зокрема, від управлінського персоналу.

## Відповідні особи

5. Аудитору слід встановити осіб, що належать до найвищого управлінського персоналу, яким слід повідомляти інформацію з питань аудиту, що має значення для управління.
6. У різних країнах є різні управлінські структури, що відображають культурні та правові традиції. Наприклад, у деяких країнах функція нагляду і функція управління юридично розділені між різними органами, наприклад, між спостережною (що цілком або в основному не є виконавчою) радою та правлінням (виконавчим органом). В інших країнах обидві функції юридично покладені на один орган, хоча може існувати аудиторський комітет (ревізійна комісія), який надає допомогу цьому органу в здійсненні його управлінських обов'язків, пов'язаних із фінансовою звітністю.
7. Така різноманітність ускладнює встановлення універсальних критеріїв визначення найвищого управлінського персоналу та осіб, яким аудитор повідомляє інформацію з питань аудиту, що має значення для управління. Аудитор застосовує судження для визначення осіб, яким треба повідомляти інформацію з питань аудиту, що має значення для управління, беручи до уваги управлінську структуру суб'єкта господарювання, обставини завдання та відповідні закони. Аудитор урахує також юридичні обов'язки цих осіб. Наприклад, на суб'єктах господарювання, де існує спостережна рада або ревізійна комісія, відповідними особами можуть бути ці органи. Проте на суб'єктах господарювання, де єдиний орган створив ревізійну комісію, аудитор може прийняти рішення повідомляти інформацію з питань аудиту аудиторському комітету (ревізійній комісії) або всьому органу (залежно від важливості інформації з питань аудиту, яка має значення для управління).
8. Якщо управлінська структура суб'єкта господарювання чітко не визначена, або не можна чітко визначити найвищий управлінський персонал через обставини завдання або законодавство, то аудитор узгоджує з суб'єктом господарювання, кому треба повідомляти важливу для управління інформацію з питань аудиту. Як приклад можна навести деякі суб'єкти господарювання, що ними управляють власники, деякі некомерційні організації та деякі державні установи.
9. Щоб уникнути непорозумінь, у листі-зобов'язанні про проведення аудиторської перевірки можна чітко пояснити, що аудитор буде повідомляти тільки ту інформацію, яка має значення для управління й на яку він зверне увагу в результаті проведення аудиторської перевірки, і що аудитор не зобов'язаний розробляти процедури спеціально з метою виявлення питань, що мають значення для управління. Лист-зобов'язання може також містити:

## ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ З ПИТАНЬ АУДИТУ НАЙВИЩОМУ УПРАВЛІНСЬКОМУ ПЕРСОНАЛОВІ

- опис форми, в якій буде повідомлятися інформація з питань аудиту, що має значення для управління;
  - зазначення відповідних осіб, яким буде повідомлятися така інформація;
  - зазначення будь-якої інформації з конкретних питань аудиту, яка має значення для управління, а отже, її треба повідомляти згідно з попередньою домовленістю.
10. Ефективність повідомлення інформації підвищується за допомогою налагодження конструктивних робочих взаємовідносин між аудитором та найвищим управлінським персоналом. Ці взаємовідносини розвиваються за умови збереження професійної незалежності й об'єктивності.

### **Повідомлення інформації з питань аудиту, що має значення для найвищого управлінського персоналу**

11. **Аудитор повинен розглянути інформацію з питань аудиту, яка має значення для управління й одержана в процесі аудиторської перевірки фінансових звітів, і повідомити про неї вищий управлінський персонал.** Як правило, ця інформація з питань аудиту включає<sup>2</sup>:
- загальний підхід до аудиторської перевірки та її обсяг, у тому числі будь-які очікувані обмеження обсягу аудиторської перевірки аудиту 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 (наприклад, поточні розгляди судових справ), які слід розкривати у фінансових звітах;
  - аудиторські коригування, як зафіксовані, так і не зафіксовані 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;

<sup>2</sup> Наведені нижче приклади не охоплюють всі аспекти. Крім того, в інших МСА висвітлюються конкретні ситуації, коли аудитор повинен інформувати найвищий управлінський персонал щодо деяких питань.

## ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ З ПИТАНЬ АУДИТУ НАЙВИЩОМУ УПРАВЛІНСЬКОМУ ПЕРСОНАЛОВІ

- незгода з управлінським персоналом з приводу таких питань, які окремо або в сукупності з іншими можуть бути суттєвими для фінансових звітів суб'єкта господарювання чи аудиторського висновку. Повідомлення такої інформації передбачає розгляд того, чи було це питання вирішене чи ні, й наскільки суттєвий характер воно має;
- очікувані модифікації аудиторського висновку;
- інша інформація, що потребує уваги найвищого управлінського персоналу (зокрема, суттєві недоліки в системі внутрішнього контролю, інформація щодо чесності управлінського персоналу, а також випадків шахрайства за участю управлінського персоналу);
- будь-яка інша інформація, зумовлена умовами завдання з аудиторської перевірки.

**11а. Аудитор повинен інформувати найвищий управлінський персонал щодо невідкоригованих викривлень, зібраних аудитором під час аудиторської перевірки, які були визначені управлінським персоналом як несуттєві як поодинокі, так і всі разом для фінансових звітів, взятих в цілому.**

11б. Інформування найвищого управлінського персоналу щодо невідкоригованих викривлень не стосується викривлень, що є меншими за визначені заздалегідь суми.

12. Повідомляючи інформацію найвищому управлінському персоналові, аудитор повинен інформувати найвищий управлінський персонал про те, що:

- інформація з питань аудиту, що її повідомляє аудитор, включає тільки ту інформацію з питань аудиту, яка має значення для управління, й на яку він звернув увагу в результаті проведення аудиторської перевірки;
- аудиторська перевірка фінансової звітності не призначена для виявлення всієї інформації з питань аудиту, яка може цікавити найвищий управлінський персонал. Отже, в процесі аудиторської перевірки зазвичай виявляється не вся така інформація.

## Терміни повідомлення інформації

13. **Аудитор повинен вчасно повідомляти інформацію з питань аудиту, яка має значення для управління. Це дає можливість особам, що відповідають за управління, вжити відповідних заходів.**

14. Для того, щоб домогтися своєчасного повідомлення інформації, аудитор обговорює з особами, які відповідають за управління, порядок і терміни повідомлення інформації. Іноді в зв'язку з характером інформації з питань аудиту аудитор може повідомити про неї раніше, ніж це було попередньо погоджено.



## Форми повідомлення інформації

15. Аудитор може повідомляти інформацію найвищому управлінському персоналу усно або письмо. На рішення аудитора про те, повідомляти інформацію усно чи письмово, впливають такі фактори:
- розмір, операційна структура, організаційно-правова форма суб'єкта господарювання і процес повідомлення інформації на суб'єкті господарювання, де проводиться аудиторська перевірка;
  - характер, чутливість і важливість інформації з питань аудиту, яка має значення для управління;
  - домовленості щодо регулярних зустрічей або звітування про інформацію з питань аудиту, яка має значення для управління;
  - обсяг постійних контактів та контакти, що їх підтримує аудитор з найвищим управлінським персоналом.
16. Якщо інформація з питань аудиту, яка має значення для управління, повідомляється в усній формі, аудитор задокументує в робочих документах повідомлену інформацію та отримані відповіді. Ця документація може мати форму копій протоколів обговорень, проведених аудитором з найвищим управлінським персоналом. За певних обставин — залежно від характеру, чутливості та важливості інформації — може бути доцільним, щоб аудитор одержував від найвищого управлінського персоналу письмові підтвердження щодо будь-якої повідомленої в усній формі інформації з питань аудиту, яка має значення для управління.
17. Як правило, аудитор спочатку обговорює з управлінським персоналом інформацію з питань аудиту, яка має значення для управління, за винятком тієї інформації, яка ставить під сумнів компетентність або чесність управлінського персоналу. Ці попередні обговорення з управлінським персоналом мають важливе значення для з'ясування фактів і інформації з питань аудиту, а також для того, щоб дати управлінському персоналові можливість надати додаткову інформацію. Якщо управлінський персонал погоджується повідомити про інформацію з питань аудиту, яка має значення для управління, найвищому управлінському персоналові, то аудитору може не знадобитися повторно повідомляти цю інформацію за умови, що аудитор переконаний, в тому, що повідомлення такої інформації було здійснено ефективно та належним чином.

## Інші питання

18. Якщо аудитор вважає, що необхідно додати пояснювальний параграф до аудиторського висновку щодо фінансових звітів (як це описано в МСА 700 “Аудиторський висновок щодо фінансових звітів”<sup>3</sup>), то обмін інформацією між аудитором і найвищим управлінським персоналом не може розглядатися як належна заміна пояснювальних параграфів.
19. Аудитор розглядає, чи може повідомлена раніше інформація з питань аудиту, яка має значення для управління, вплинути на фінансові звіти поточного року. Аудитор розглядає, чи має ця інформація, як і раніше, значення для управління, і чи треба знову повідомляти про неї найвищий управлінський персонал.

## Конфіденційність

20. Вимоги національних професійних бухгалтерських організацій, законодавчі або нормативні акти можуть установлювати обов’язки щодо конфіденційності, які обмежують інформацію, що повідомляється аудитором з питань аудиту, яка має значення для управління. Аудитор звертається до таких вимог, законів і нормативних актів перш, ніж повідомляти інформацію особам, які відповідають за управління. Іноді потенційні конфлікти між етичними і правовими зобов’язаннями аудитора щодо конфіденційності та звітності можуть мати складний характер. У цих випадках аудитор може звернутися до юриста за консультацією.

## Законодавчі і нормативні акти

21. Вимогами національних професійних бухгалтерських організацій, законодавчими або нормативними актами можуть установлюватися зобов’язання аудитора щодо повідомлення інформації з питань аудиту, яка стосується управління. Ці додаткові вимоги про повідомлення інформації не охоплені цим МСА, однак вони можуть впливати на зміст, форму і терміни подання інформації найвищому управлінському персоналові.

## Дата набрання чинності

22. Цей МСА набуває чинності для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або пізніше 15 грудня 2004 р.

<sup>3</sup> МСА 700 “Аудиторський висновок про фінансову звітність” буде відкликано після набуття чинності МСА 700 (переглянутого) “Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансової звітності загального призначення” та МСА 701 “Модифікація висновку незалежного аудитора”. МСА 700 (переглянутий) та МСА 701 набувають чинність для аудиторських висновків, датованих 31 грудня 2006 року або пізніше.

### **Особливості застосування в державному секторі**

1. *Хоча основні принципи, що містяться в даному МСА, застосовуються і до аудиту фінансових звітів в державному секторі, законодавчі акти, на підставі яких надаються аудиторські повноваження, можуть встановлювати характер, зміст і форму інформації, що повідомляється найвищому управлінському персоналу суб'єкта господарювання.*
2. *Стосовно аудиторських перевірок у державному секторі спектр інформації, що може становити інтерес для органу управління, може бути ширшим, ніж та інформація, яка обговорювалася в цьому МСА і безпосередньо стосується аудиторської перевірки фінансових звітів. Повноваження аудиторів у державному секторі можуть передбачати, щоб аудитори повідомляли про інформацію, на яку вони звернули увагу та яка стосується:*
  - а) *відповідності законодавчим або нормативним вимогам і вимогам відповідних органів;*
  - б) *адекватності внутрішнього контролю; та*
  - в) *економічності, ефективності і дієвості програм, проектів і діяльності.*
3. *При аудиторських перевірках у державному секторі інформація, яка повідомляється аудиторами в письмовій формі, може бути оприлюднена. З цієї причини аудитор державного сектору повинен урахувувати той факт, що письмова інформація, яку він повідомляє, може бути поширена серед широкої аудиторії, а не лише серед найвищого управлінського персоналу суб'єкта господарювання.*

**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 300**  
**ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ**

(чинний для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються  
з або пізніше 15 грудня 2004 г.)

**ЗМІСТ**

---

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—5
Дії на початку виконання завдання. ....	6—7
Планування .....	8—27
Додаткові міркування щодо перших завдань з аудиту .....	28—29
Дата набуття чинності .....	30
Додаток: Приклади питань, які розглядає аудитор під час вибору загальної стратегії аудиту	

---

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 300 “Планування аудиту фінансових звітів” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСА.

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо дій та питань стосовно планування аудиту фінансових звітів. Цей МСА слід розглядати в контексті повторюваних аудиторських перевірок. Крім цього в параграфах 28 та 29 наведено питання, які аудитор розглядає під час перших завдань з аудиту.
2. **Аудитору слід планувати свою роботу з метою ефективного проведення аудиторської перевірки.**
3. Планування аудиту означає розробку загальної стратегії виконання завдання та плану аудиту для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. В плануванні беруть участь партнер з завдання та ключовий персонал групи з завдання, що дозволяє отримати користь від їх досвіду та знань і підвищити ефективність та якість процесу планування.
4. Адекватне планування аудиторської роботи сприяє забезпеченню належної уваги важливим ділянкам аудиторської перевірки, своєчасній ідентифікації та вирішенню потенційних проблем, а також організації та виконанню завдання з аудиту ефективно і якісно. Планування також дозволяє точно розподілити роботу між членами групи з завдання, полегшує нагляд, керування та перевірку роботи групи з завдання, та допомагає координувати роботу, яку виконують аудитори підрозділів та експерти, якщо такі є. Природа та обсяг планування залежить від обсягів та складності суб'єкта господарювання, досвіду попередньої роботи аудитора з суб'єктом господарювання та змін обставин, що трапляються під час виконання завдання з аудиту.
5. Планування є не відокремленою фазою аудиту, а, скоріше, безперервним та ітеративним процесом, який часто починається одразу після (або в зв'язку) виконання попередньої аудиторської перевірки та продовжується до завершення поточного завдання з аудиту. Тим не менш, під час планування аудиту аудитор розглядає час конкретних дій з планування та аудиторські процедури, які необхідно завершити до початку виконання подальших аудиторських процедур. Так, наприклад, аудитор планує обговорення серед членів групи з завдання<sup>1</sup>, аналітичні процедури для оцінки ризиків, отримання загального розуміння законодавчих та нормативних актів, що стосуються суб'єкта господарювання, та відповідності суб'єкта господарювання їх вимогам,

<sup>1</sup> МСА 315 “Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень” (параграфи 14—19) дає поради щодо обговорення групою з виконання завдання чутливості суб'єкта господарювання до суттєвих викривлень фінансових звітів. МСА 240 “Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства від час аудиторської перевірки фінансових звітів” (параграфи 27—32) дає поради щодо наголосу під час цього обговорення чутливості фінансових звітів суб'єкта господарювання до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.

визначення суттєвості, участь експертів та виконання інших процедур оцінки ризиків до ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень і виконання подальших аудиторських процедур на рівні тверджень стосовно класів операцій, залишків на рахунках та розкриттів, що є чутливими до цих ризиків.

## Дії на початку виконання завдання

6. Аудитор повинен здійснити наступне на початку виконання поточного завдання з аудиту:

- **Виконати процедури щодо продовження співпраці з клієнтом та виконання конкретного завдання з аудиту** (додаткові поради дивись у МСА 220 “Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації”).
- **Оцінити відповідність вимогам етики, а також незалежності** (додаткові поради дивись у МСА 220).
- **Отримати розуміння умов домовленості про аудиторську перевірку** (додаткові поради дивись у МСА 210 “Умови завдань з аудиторської перевірки”).

Розгляд аудитором питань продовження співпраці з клієнтом та дотримання вимог етики, а також незалежності відбувається на протязі всього виконання завдання з аудиту, оскільки можуть змінюватись умови та обставини виконання завдання. Тим не менш, початкові аудиторські процедури стосовно як продовження співпраці з клієнтом, так і оцінки вимог етики (включаючи незалежність) повинні бути виконані до здійснення інших важливих дій щодо поточного завдання з аудиту. Для повторюваних завдань з аудиту такі початкові процедури часто починаються одразу після (або в зв'язку з) завершенням виконання попередньої аудиторської перевірки.

7. Метою виконання таких дій на початку завдання є забезпечення того, що аудитор розгляне будь-які події чи обставини, які можуть негативно вплинути на здатність аудитора спланувати та виконати завдання з аудиту для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. Виконання таких дій на початку завдання забезпечує планування аудитором виконання завдання, під час якого:

- Аудитор дотримується відповідної незалежності та здатності виконати завдання.
- Не виникає питань щодо чесності управлінського персоналу, які могли б вплинути на бажання аудитора продовжувати виконання завдання.
- Не виникає непорозумінь з клієнтом щодо умов домовленості про аудиторську перевірку.

## Планування

### Загальна стратегія аудиту

- 8. Аудитор розробляє загальну стратегію виконання завдання з аудиту.**
9. Така загальна стратегія аудиту встановлює обсяг, час та напрямок аудиту та допомагає в розробці більш детального плану аудиту. Розробка загальної стратегії аудиту включає:
- визначення характеристик завдання, що встановлюють його обсяг (наприклад, застосована концептуальна основа фінансової звітності, специфічні вимоги галузі до звітності та місце знаходження підрозділів суб'єкта господарювання;
  - уточнення цілей надання висновку з завдання для планування часу аудиту та характеристики необхідного інформування, наприклад, кінцевих термінів подання проміжної на кінцевої звітності, та ключові дати очікуваного інформування управлінського та найвищого управлінського персоналу; та
  - розгляд важливих факторів, що визначають головні напрямки зусиль групи з завдання, наприклад, визначення відповідних рівнів суттєвості, попередня ідентифікація областей зі збільшеними ризиками суттєвих викривлень, попередня ідентифікація суттєвих складових та залишків на рахунках, оцінка, чи планує аудитор отримати докази ефективності внутрішнього контролю, та ідентифікація останніх подій на суб'єкті господарювання, галузі, фінансовій звітності, і т. ін.

Розробляючи генеральну стратегію аудиту, аудитор розглядає також результати дій на початку виконання завдання (див. параграфи 6 та 7) та, якщо це необхідно, досвід, отриманий під час виконання інших завдань для суб'єкта господарювання. Додаток до цього МСА містить приклади питань, які розглядає аудитор, розробляючи загальну стратегію виконання завдання з аудиту.

10. Процес розробки загальної стратегії аудиту допомагає аудиторіві встановити характер, час та обсяг ресурсів, необхідних для виконання завдання. Загальна стратегія аудиту чітко встановлює у відповідності до питань, ідентифікованих в параграфі 9, при умові завершення аудиторських процедур оцінки ризиків:
- ресурси для конкретних аспектів аудиту, наприклад, використання більш досвідчених членів групи в областях з високим ризиком або використання експертів для вирішення складних питань;
  - кількість ресурсів для конкретних областей аудиту, наприклад, кількість членів групи, що будуть наглядати за проведенням інвентаризації на основних складах, обсяг перевірки роботи інших аудиторів, якщо аудитор є аудитором групи, або кількість годин в

- часовому бюджеті аудиту, які необхідно виділити для областей з високим ризиком;
- в) час використання цих ресурсів, наприклад, на дату проміжного аудиту чи на ключові дати зміни періодів; та
  - г) управління, використання і нагляд за цими ресурсами, наприклад, коли очікуються інструктаж та обговорення роботи, як партнер з завдання та менеджер планують проводити перевірки (на об'єкті аудиту чи ні), чи закінчувати перевірки контролем якості виконання завдання.
11. Після обрання загальної стратегії аудиту аудитор починає розробляти детальний план аудиту, де розглядаються питання, ідентифіковані під час обрання стратегії; при цьому аудитор бере до уваги необхідність досягнення цілей аудиту при ефективному використанні своїх ресурсів. Хоча зазвичай аудитор обирає загальну стратегію до розробки детального плану аудиту, ці два види планування не є дискретним або послідовним процесом, а тісно пов'язані між собою, оскільки зміни в одному з них викликають відповідні зміни в іншому. В параграфах 14 та 15 надаються поради щодо розробки плану аудиту.
12. Під час аудиту малих суб'єктів господарювання вся аудиторська перевірка може виконуватись невеликою групою з завдання. Часто аудит малих суб'єктів господарювання виконується партнером з завдання (який може бути одноосібним аудитором) разом з одним членом групи з виконання завдання (або зовсім без групи з виконання завдання). При використанні невеликої групи з завдання координація та обговорення між членами групи полегшуються. Вибір загальної стратегії аудиту для аудиту малих суб'єктів господарювання — це не дуже складне завдання, що вимагає багато часу; цей вибір залежить від розміру суб'єкта та складності аудиту. Так, наприклад, короткий меморандум, підготовлений при завершенні попередньої аудиторської перевірки та базований на перевірці робочих документів, в якому висвітлюються проблеми, ідентифіковані під час перевірки, яка щойно закінчилась, може слугувати основою планування поточного завдання з аудиту при умові його коригувань та внесення змін за поточний період на основі обговорень з власником-керівником.

### План аудиту

13. **Аудитор повинен розробити план аудиту для зменшення аудиторських ризиків до прийнятно низького рівня.**
14. План аудиту є більш деталізованим, ніж загальна стратегія аудиту; він розглядає характер, час та обсяг аудиторських процедур, що повинні виконуватись членами групи з завдання для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів з метою зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. Документування плану аудиту є



підтвердженням відповідності планування та виконання аудиторських процедур, яке можна переглянути та затвердити до початку виконання подальших аудиторських процедур.

15. План аудиту включає:

- Опис характеру, часу та обсягу запланованих процедур оцінки ризиків, достатніх для оцінки ризиків суттєвих викривлень, як це вказано в МСА 315 “Розуміння суб’єкту господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”,
- Опис характеру, часу та обсягу запланованих подальших аудиторських процедур на рівні тверджень для кожного суттєвого класу операцій, залишків на рахунках та розкриттів, як це вказано в МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків”. План подальших аудиторських процедур відображає рішення, прийняте аудитором, щодо тестування операційної ефективності контролю, а також характеру, часу та обсягу запланованих процедур по суті, та
- Інші аудиторські процедури, які необхідно виконати під час виконання завдання, для забезпечення відповідності Міжнародним стандартам аудиту (наприклад, пряме спілкування з юристами суб’єкта господарювання).
- Планування цих аудиторських процедур відбувається під час аудиту у відповідності до розвитку плану аудиту. Так, наприклад, планування процедур оцінки ризиків зазвичай відбувається на початку процесу аудиторської перевірки, але планування характеру, часу та обсягу конкретних аудиторських процедур залежить від результатів виконання процедур оцінки ризиків. Крім того, аудитор може почати виконувати подальші аудиторські процедури для деяких класів операцій, залишків на рахунках та розкриттів до завершення розробки більш детального плану аудиту для всіх подальших аудиторських процедур.

#### **Зміни плану під час проведення аудиту**

16. **Загальна стратегія аудиту та план аудиту повинні коригуватись та змінюватись у міру необхідності під час виконання аудиторської перевірки.**
17. Планування аудиту є безперервним ітеративним процесом, що продовжується на протязі всього виконання задування з аудиту. В результаті неочікуваних обставин, зміни умов або отримання аудиторських доказів в результаті виконання аудиторських процедур у аудитора може виникнути необхідність внесення змін як в загальну стратегію аудиту, так і в план аудиту, та, внаслідок цього, в попередньо заплановані характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур. Аудитор може отримати інформацію, що значно відрізняється від

інформації, наявної на час планування аудиторських процедур. Так, наприклад, в результаті виконання процедур по суті аудитор може отримати аудиторські докази, які будуть суперечити аудиторським доказам, отриманим в результаті тестування операційної ефективності контролю. В подібних обставинах аудитор робить переоцінку запланованих аудиторських процедур на основі перегляду оцінених ризиків на рівні тверджень для всіх або деяких класів операцій, залишків на рахунках або розкриттів.

### **Керування, нагляд та перевірка**

- 18. Аудитор повинен планувати характер, час та обсяг керування і нагляду за членами групи з виконання завдання, а також перевірку їхньої роботи.**
19. Природа, час та обсяг керування і нагляду за членами групи з виконання завдання, а також перевірка їхньої роботи залежать від таких факторів, як розмір та складність суб'єкта господарювання, сфера аудиту, ризики суттєвих викривлень, знання та компетентність персоналу, який виконує аудит. МСА 220 надає детальні поради щодо керування, нагляду та перевірки аудиторської роботи.
20. 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 виконують завдання.
21. Для малих суб'єктів господарювання аудит може виконуватись лише партнером з завдання (який може бути одноосібним аудитором). В таких ситуаціях не виникають питання керування та нагляду за членами групи з виконання завдання та перевірки їхньої роботи, оскільки партнер з завдання, який сам виконує всі аспекти роботи, знає всі суттєві питання. Тим не менш, партнер з завдання (або одноосібний аудитор) повинен бути впевненим, що аудиторська перевірка була виконана у відповідності до вимог МСА. Формування об'єктивного погляду на відповідність суджень, що їх було зроблено під час аудиту, може поставити практичні проблеми в тих випадках, коли одні і ті ж самі особи виконали весь аудит. Якщо під час проведення аудиту виникають особливо складні або незвичні питання, а сам аудит виконується одноосібним аудитором, може виявитись корисним планування консультації з іншими відповідно досвідченими аудиторами або професійною організацією аудиторів.

### Документування

22. **Аудитор повинен задокументувати як загальну стратегію аудиту, так і план аудиту, включно з будь-якими значними змінами, зробленими під час виконання завдання з аудиту.**
23. Документування аудитором загальної стратегії аудиту стосується ключових рішень, необхідних для відповідного планування аудиту та повідомлення важливих питань членам групи з виконання завдання. Так, наприклад, може задокументувати загальну стратегію аудиту у вигляді меморандуму, де описано ключові рішення щодо загального обсягу, часу та проведення аудиту.
24. Документування аудитором аудиторського плану повинно бути достатнім для відображення запланованого характеру, часу та обсягу процедур оцінки ризиків і подальших аудиторських процедур на рівні тверджень для кожного суттєвого класу операцій, залишків на рахунках та розкриттів у відповідь на оцінені ризики. Для цього аудитор може використовувати стандартні аудиторські програми або контрольні листи щодо проведення аудиту. В тих випадках, коли використовуються подібні стандартні програми або контрольні листи, аудитор відповідно доробляє їх для відповідності умовам конкретного завдання.
25. Документування аудитором будь-яких значних змін до початково запланованої загальної стратегії аудиту і детального плану аудиту включає причини цих значних змін та дії аудитора у відповідь на події, умови або результати аудиторських процедур, що призвели до цих змін. Так, наприклад, аудитор може значно змінити заплановану генеральну стратегію аудиту та план аудиту в результаті суттєвого злиття бізнесів або ідентифікації суттєвого викривлення в фінансових звітах. Документування значних змін до початково запланованої загальної стратегії аудиту і детального плану аудиту та відповідних змін запланованої природи, часу та обсягу аудиторських процедур пояснює кінцеві загальну стратегію та план аудиту та показує відповідні дії аудитора у відповідь на значні зміни, що сталися під час проведення аудиторської перевірки.
26. Формат та обсяг документування залежать від таких аспектів, як розмір та складність суб'єкту господарювання, суттєвість, обсяг іншого документування та обставини конкретного завдання з аудиту.

### Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському та управлінському персоналу

27. Аудитор може обговорити елементи планування з найвищим управлінським та управлінським персоналом суб'єкту господарювання. Такі обговорення можуть бути частиною процесу повідомлення інформації, який необхідно підтримувати з найвищим управлінським

персоналом суб'єкту господарювання, або вестись для підвищення ефективності аудиту. Обговорення з найвищим управлінським персоналом зазвичай охоплюють загальну стратегію аудиту та час аудиту (включно з будь-якими обмеженнями) або будь-які додаткові вимоги. Обговорення з управлінським персоналом часто мають за мету полегшення проведення та керування виконанням завдання з аудиту (наприклад, координацію деяких запланованих аудиторських процедур з роботою персоналу суб'єкту господарювання). Хоча такі обговорення і можуть проводитись часто, дотримання загальної стратегії аудиту та плану аудиту є відповідальністю аудитора. Під час проведення обговорень загальної стратегії аудиту або плану аудиту аудитор повинен бути уважним, аби не поставити під сумнів ефективність аудиту. Так, наприклад, аудитор повинен розглянути, чи не поставлять під сумнів ефективність аудиту обговорення характеру та часу детальних аудиторських процедур з управлінським персоналом внаслідок передбачуваності аудиторських процедур.

## **Додаткові міркування щодо перших завдань з аудиту**

- 28. Аудитор повинен виконати наступні дії до початку виконання першого завдання з аудиту:**
- а) виконати процедури щодо прийняття нового клієнта та конкретного завдання з аудиту (додаткові поради див. у МСА 220).**
  - б) провести обговорення з попереднім аудитором, якщо відбулась зміна аудиторів, у відповідності до вимог етики.**
- 29. Мета та ціль планування аудиту є однаковими незалежно від того, чи є завдання з аудиту першим чи повторюваним. Проте під час виконання першого завдання може виявитись необхідним збільшити обсяг планування, оскільки в такому випадку аудитор не має попереднього досвіду співпраці з суб'єктом господарювання, як це є у випадку планування повторюваного завдання. Додаткові питання, які аудитор може розглядати під час розробки загальної стратегії та плану аудиту для перших завдань з аудиту, можуть включати:**
- Домовленість з попереднім аудитором (якщо це не заборонено законом або нормативними документами), наприклад, щодо ознайомлення з робочими документами попереднього аудитора.
  - Будь-які значні питання (включно із застосуванням облікових принципів чи стандартів аудиту або звітності), що обговорювались з управлінським персоналом у зв'язку з вибором його аудитором, повідомлення цих питань найвищому правлінському персоналу, та їх вплив на загальну стратегію та план аудиту.

- Заплановані аудиторські процедури для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів щодо вступних балансів (залишків на початок періоду) (див. параграф 2 МСА 510 “Перші завдання — залишки на початок періоду”).
- Призначення персоналу фірми, який би мав відповідний рівень знань та компетентності для відповіді на очікувані значні ризики.
- Інші процедури у відповідності до вимог системи контролю якості фірми щодо перших завдань з аудиту (система контролю якості фірми може, наприклад, вимагати залучення іншого партнера або старшого аудитора для перевірки загальної стратегії аудиту до початку виконання важливих аудиторських процедур або перевірки висновків до їх подання клієнту).

## Дата набуття чинності

30. Цей МСА набуває чинності для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або пізніше 15 грудня 2004 р.

## Особливості застосування в державному секторі

1. Цей МСА в усіх суттєвих аспектах стосується аудиту суб'єктів господарювання державного сектора.
2. Деякі з термінів, що використані в даному МСА, наприклад, “партнер з завдання” та “фірма”, слід розуміти з точки зору їх еквівалентів в державному секторі.
3. Параграф 6 даного МСА посилається на МСА 210 “Умови завдань з аудиторської перевірки” та МСА 220 “Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації”. В Розділі “Особливості застосування в державному секторі” цих МСА наведено обговорення їх прийнятності до аудиту суб'єктів господарювання державного сектора, яке стосується й застосування даного МСА в державному секторі.

## **Приклади питань, які розглядає аудитор під час вибору загальної стратегії аудиту**

В цьому Додатку наведені приклади питань, які розглядає аудитор під час вибору загальної стратегії аудиту. Ці питання можуть вплинути і на детальний план аудиту. Наведені приклади покривають значний діапазон питань, які можуть стосуватись багатьох завдань. Хоча деякі з прикладів, що їх наведено нижче, можуть вимагатись до виконання іншими МСА, не всі з них стосуються кожного завдання з аудиту, а сам їх перелік не є повним. Крім цього, аудитор може розглядати ці питання зовсім в іншій послідовності.

### **Обсяг аудиторської перевірки**

Аудитор може розглядати наступні питання під час визначення обсягу аудиторської перевірки:

- Концептуальна основа фінансової звітності, на основі якої готувалась фінансова інформація, що підлягає аудиту, включно з необхідністю погодження її з іншою концептуальною основою фінансової звітності.
- Специфічні вимоги галузі до звітності, наприклад, звіти, що вимагаються регуляторними органами галузі.
- Очікуване покриття аудитом включно з кількістю та місцем розташування дочірніх підрозділів, які будуть проходити аудит.
- Характер управління дочірніх підрозділів материнською компанією, що визначає, як консолідується група.
- Обсяг аудиту дочірніх підрозділів іншими аудиторами.
- Характер сегментів бізнесу, які будуть проходити аудит, включно з потребою в спеціальних знаннях.
- Використана валюта звітності включно з необхідністю перерахунку валют для фінансової інформації, що проходить аудит.
- Необхідність законодавчо встановленого аудиту для фінансових звітів окремих дочірніх підрозділів окрім аудиту в цілях консолідації.
- Наявність внутрішнього аудиту та ступінь, до якого аудитор може потенційно покладатись на його роботу.
- Використання суб'єктом господарювання сервісних організацій та отримання аудитором доказів щодо структури або заходів контролю, який вони виконують.
- Очікуване використання аудиторських доказів, отриманих під час попередніх аудиторських перевірок, наприклад, аудиторських доказів щодо процедур оцінки ризиків та тестування контролю.

- Вплив інформаційних технологій на аудиторські процедури включно з наявністю даних та очікуваним використанням комп'ютерних методів аудиту.
- Координація очікуваного покриття і часу аудиторської роботи та будь-яких перевірок проміжної фінансової інформації та вплив на аудит інформації, отриманої під час таких перевірок.
- Обговорення питань, які можуть вплинути на аудит, з персоналом фірми, який несе відповідальність за надання інших послуг суб'єкту господарювання.
- Наявність персоналу клієнта та даних.

### **Цілі надання звітності, строки аудиту та необхідне інформування**

Аудитор може розглядати наступні питання під час уточнення цілей надання звіту по завданню, строки аудиту та характер необхідного інформування:

- Графік надання звітності суб'єкта господарювання, наприклад, дата надання проміжної та кінцевої звітності.
- Організація зустрічей з найвищим управлінським та управлінським персоналом для обговорення характеру, обсягу та строків аудиторської роботи.
- Обговорення з найвищим управлінським та управлінським персоналом очікуваного типу та строків надання звітів та висновків, а також інше інформування, як письмове, так і усне, включно з аудиторським висновком, листом керівництву та інформуванням найвищого управлінського персоналу.
- Обговорення з управлінським персоналом очікуваного інформування про статус аудиторської роботи на протязі виконання завдання та очікуваних результатів аудиторських процедур.
- Отримання інформації від аудиторів дочірніх підрозділів щодо очікуваних типів та строків надання звітів, та інше інформування в зв'язку з аудитом дочірніх підрозділів.
- Очікувані характер та строки взаємного обміну інформацією членів групи з завдання включно з характером та строками зборів членів групи, а також строки проведення перевірки виконаної роботи.
- Необхідність інформування третіх сторін включно з відповідальністю за надання законодавчо встановлених або контрактних звітів.

### **Напрямок аудиту**

Аудитор може розглядати наступні питання під час визначення напрямку аудиту:

## ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

- Щодо суттєвості:
  - ♦ встановлення суттєвості при плануванні.
  - ♦ встановлення суттєвості та інформування про неї аудиторів дочірніх підрозділів.
  - ♦ перегляд суттєвості в процесі виконання аудиторських процедур на протязі аудиторської перевірки.
  - ♦ ідентифікація суттєвих компонентів та залишків на рахунках.
- Області аудиту, де ризик суттєвих викривлень є вищим.
- Вплив оціненого ризику суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів в цілому на напрямок аудиту, нагляд та перевірку.
- Відбір групи з завдання (включно з особою, що буде перевіряти контроль якості виконання завдання, якщо це необхідно) та розподіл аудиторської роботи між членами групи включно з призначенням відповідно досвідчених членів групи на ділянки, де ризики суттєвих викривлень можуть бути вищими.
- Складання бюджету завдання включно з розглядом відповідної кількості часу, необхідного для перевірки областей, де ризики суттєвих викривлень можуть бути вищими.
- Спосіб, яким аудитор доводить до відома членів групи з завдання необхідність ставлення з сумнівом та дотримання професійного скептицизму під час отримання та оцінки аудиторських доказів.
- Результати попередніх аудиторських перевірок, що включали оцінку операційної ефективності внутрішнього контролю, а також природу ідентифікованих слабкостей та дії у відповідь.
- Докази прихильності управлінського персоналу до створення і функціонування надійного внутрішнього контролю включно з доказами відповідного документування такого внутрішнього контролю.
- Обсяг операцій, що можуть визначити, чи буде ефективним для аудитора покладання на внутрішній контроль.
- Роль, яка відводиться внутрішньому контролю суб'єктом господарювання, для успішного ведення бізнесу.
- Важливі бізнесові події, що впливають на суб'єкт господарювання, наприклад, зміни в інформаційних технологіях та бізнесових процесах, зміни ключового управлінського персоналу, придбання, злиття та продаж або ліквідація частини бізнесу.



## ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

- Важливі події в галузі, наприклад, зміни в нормативних актах галузі або нові вимоги до звітності.
- Значні зміни основи фінансової звітності, наприклад зміни стандартів обліку.
- Інші значні застосовні зміни, наприклад, зміни в законодавчому середовищі, які впливають на суб'єкт господарювання.

## МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 315

# РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТУ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЙОГО СЕРЕДОВИЩА ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ

(Чинний для аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди,  
які починаються 15 грудня 2004 року або пізніше)

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—5
Процедури оцінки ризику і джерела інформації щодо розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі його внутрішнього контролю .....	6
Процедури оцінки ризику .....	7—13
Обговорення серед членів групи аудиторів, що виконує завдання .....	14—19
Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі його внутрішнього контролю .....	20—21
Галузеві, нормативні та інші зовнішні фактори, в тому числі застосовна концептуальна основа фінансової звітності .....	22—24
Характер суб'єкта господарювання .....	25—29
Мета, стратегія та пов'язані з ними ризики бізнесу .....	30—34
Оцінка та огляд результатів фінансової діяльності суб'єкта господарювання .....	35—40
Внутрішній контроль .....	41—99
Оцінка ризиків суттєвого викривлення .....	100—107
Суттєві ризики, які вимагають спеціального розгляду аудитором .....	108—114
Ризики, за якими тільки процедури по суті не забезпечують достатніх належних аудиторських доказів .....	115—118
Перегляд оцінки ризиків .....	119
Обмін інформацією з особами, наділеними повноваженнями найвищого керівництва та управління .....	120—121
Документація .....	122—123
Дата набрання чинності .....	124
Додаток 1: Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища	

РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТУ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЙОГО СЕРЕДОВИЩА  
ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ

Додаток 2: Складові внутрішнього контролю

Додаток 3: Умови і події, які можуть вказувати на ризики суттєвого  
викривлення

---

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 315 “Розуміння суб’єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвого викривлення” слід читати в контексті “Передмови до Міжнародних стандартів якості контролю, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, яка визначає застосування та повноваження МСА.

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі його внутрішнього контролю, і оцінки ризиків суттєвих викривлень при здійсненні аудиторської перевірки фінансових звітів. Важливість оцінки ризиків аудитором, як основи для подальшого виконання процедур аудиту, розглядається у поясненні аудиторського ризику в МСА 200 “Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів”.
2. **Аудитору слід отримати таке розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі його внутрішнього контролю, яке буде достатнім для визначення і оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансових звітів в результаті шахрайства або помилки, а також достатнім для розробки та виконання подальших аудиторських процедур.** МСА 500 “Аудиторські докази” вимагає від аудитора більш докладно використовувати деталізовані твердження управлінського персоналу в цілях створення основи для оцінки ризиків суттєвого викривлення і планування та виконання подальших аудиторських процедур. Цей МСА вимагає від аудитора здійснювати оцінку ризиків на рівні фінансових звітів і на рівні тверджень, виходячи з належного розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, в тому числі його внутрішнього контролю. МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” розглядає відповідальність аудитора за визначення загальних підходів, розробку і виконання подальших аудиторських процедур, які за своїм характером, часом і обсягом відповідатимуть оцінці ризиків. Вимоги і рекомендації даного МСА слід застосовувати у поєднанні з вимогами та рекомендаціям, які містяться в інших МСА. Зокрема, подальші рекомендації стосовно відповідальності аудитора за оцінку ризиків суттєвого викривлення в результаті шахрайства обговорюються в МСА 240 “Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок під час аудиторської перевірки фінансових звітів”.
3. Далі наведено стислий огляд вимог даного стандарту:
  - Процедури оцінки ризику та джерела інформації про суб'єкт господарювання та його середовище, в тому числі його внутрішній контроль. Цей розділ містить пояснення процедур аудиторської перевірки, які повинен виконати аудитор для розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі його внутрішнього контролю (процедури оцінки ризику). Він також вимагає обговорення членами групи, що виконує завдання, схильність фінансових звітів до суттєвого викривлення.
  - Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі його внутрішнього контролю. Цей розділ вимагає від аудитора

## РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТУ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЙОГО СЕРЕДОВИЩА ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ

розуміння визначених аспектів суб'єкта господарювання та його середовища, а також компонентів його внутрішнього контролю для виявлення та оцінки ризиків суттєвого викривлення.

- Оцінка ризиків суттєвого викривлення. Цей розділ вимагає оцінки ризиків суттєвого викривлення у фінансових звітах та оцінки рівнів твердження управлінського персоналу. Аудитор:
  - визначає ризики шляхом вивчення суб'єкта господарювання і його середовища, в тому числі відповідного контролю, а також шляхом розгляду певних класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації у фінансових звітах;
  - співвідносить визначені ризики з можливими змінами на рівні тверджень; і
  - розглядає суттєвість і ймовірність ризиків.
- Цей розділ також вимагає від аудитора визначити суттєвість будь-якого з оцінених ризиків і необхідність спеціального розгляду аудитором, а також визначити ризики, для яких виконання лише процедур по суті не забезпечує достатнього і належного аудиторського доказу. Аудитор повинен оцінити структуру контролю суб'єкта господарювання, в тому числі відповідні заходи контролю таких ризиків і визначити їх фактичну реалізацію.
- Повідомлення інформації особам, наділим повноваженнями управління та найвищого управління (управлінському персоналу та найвищому управлінському персоналу). Цей розділ присвячений питанням, пов'язаним з внутрішнім контролем та спілкуванню аудитора з особами, які відповідають за управління і найвище управління.
- Документація. Даний розділ визначає вимоги до належної документації.

4. Необхідність отримати розуміння суб'єкта господарювання є одним з основоположних аспектів здійснення аудиторської перевірки у відповідності до МСА. Це розуміння, зокрема, визначає обсяги завдання, в межах якого аудитор планує перевірку і застосовує професійне судження щодо оцінки ризиків суттєвого викривлення у фінансових звітах і визначає відповідні заходи щодо цих ризиків в ході аудиторської перевірки, наприклад, коли він:

- Визначає суттєвість і оцінює, чи залишається це судження щодо суттєвості відповідним з подальшим виконанням аудиторської перевірки;
- Розглядає належність вибору і застосування облікової політики і відповідність розкриття інформації у фінансових звітах;

## РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТУ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЙОГО СЕРЕДОВИЩА ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ

- Визначає області, які можуть вимагати спеціального розгляду з боку аудитора, наприклад, операції зі зв'язаними сторонами, належність застосування управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності підприємства, або вивчення бізнес-цілей операцій;
  - Визначає очікуваний результат в ході здійснення аналітичних процедур;
  - Планує та виконує подальші процедури аудиту з метою зменшення ризику аудиторської перевірки до прийнятно низького рівня; та
  - Оцінює достатність та відповідність отриманих аудиторських доказів, таких як відповідність припущень і усних та письмових пояснень управлінського персоналу.
5. Для визначення міри необхідного розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі його внутрішнього контролю, аудитор застосовує професійне судження. В першу чергу аудитор розглядає достатність одержаного розуміння для оцінки ризиків суттєвого викривлення у фінансових звітах, а також для планування і виконання подальших процедур аудиту. Глибина загального розуміння, необхідна для виконання аудитором аудиторської перевірки, є меншою у порівнянні з глибиною розуміння управлінським персоналом, який здійснює управління суб'єктом господарювання.

### **Процедури оцінки ризику і джерела інформації щодо розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі його внутрішнього контролю**

6. Отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі його внутрішнього контролю, є безперервним, динамічним процесом збору, оновлення та аналізу інформації в ході аудиторської перевірки. Як зазначено в МСА 500, процедури аудиту з отримання розуміння є “процедурами оцінки ризику”, оскільки певна інформація, отримана шляхом виконання таких процедур, може бути використана аудитором як аудиторський доказ на підтвердження оцінки ризиків суттєвого викривлення. Крім того, в ході виконання процедур оцінки ризику аудитор може отримати аудиторські докази щодо класів операцій, залишків на рахунках або щодо розкриття інформації і пов'язаних з цим тверджень управлінського персоналу, а також щодо операційної ефективності контролю, навіть якщо такі аудиторські процедури не були спеціально заплановані як процедури по суті або як тести контролю, які здійснюються одночасно з процедурами оцінки ризику з міркувань ефективності.

## Процедури оцінки ризику

7. Щоб отримати розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі його внутрішнього контролю, аудитор повинен виконати такі процедури оцінки ризику:

- а) Запити до найвищого управлінського персоналу та інших представників управлінського персоналу суб'єкта господарювання;
- б) Аналітичні процедури; і
- в) Спостереження та перевірки.

Від аудитора не вимагається здійснювати всі наведені вище процедури оцінки ризику за кожним з аспектів розуміння, зазначених у параграфі 20. Проте, в ході одержання необхідного розуміння аудитор здійснює всі процедури оцінки ризику.

8. Крім того, аудитор виконує інші процедури аудиту, якщо отримана інформація може допомогти у визначенні ризиків суттєвого викривлення. Наприклад, аудитор може розглянути доцільність подання запитів зовнішнім юридичним радникам суб'єкта господарювання або експертам з оцінки, яких залучав цей суб'єкт господарювання. Також корисною в отриманні даних щодо суб'єкта господарювання може бути інформація, отримана із зовнішніх джерел, таких як аналітичні звіти, банки або рейтингові агентства; галузеві та економічні періодичні видання; або ж нормативні чи фінансові публікації.

9. Хоча значний обсяг інформації, яку аудитор одержує шляхом запитів, може бути наданий управлінським персоналом та іншими особами, які відповідають за фінансову звітність, запити, надані іншим структурам суб'єкта господарювання, таким як виробничий персонал та працівники внутрішнього аудиту, інші працівники з різним рівнем повноважень, можуть виявитися корисними і надати аудитору інший ракурс для оцінки ризиків суттєвого викривлення. При визначенні інших працівників суб'єкта господарювання, яким можна надіслати запити, а також обсягу таких запитів, аудитор розглядає, яку інформацію можна отримати для допомоги у визначенні ризиків суттєвого викривлення. Наприклад:

- Запити особам, відповідальним за управління, можуть допомогти аудитору зрозуміти середовище, в якому готуються фінансові звіти.
- Запити на адресу працівників внутрішнього аудиту можуть бути пов'язані з їх діяльністю щодо побудови та ефективності системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, а також стосуватися задовільності ставлення керівництва до результатів цієї діяльності.
- Запити працівникам, зайнятим в ініціюванні, обробці та відображенні в обліку складних та незвичайних операцій, можуть допомогти аудитору в оцінці належності вибору та застосування певної облікової політики.

РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТУ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЙОГО СЕРЕДОВИЩА  
ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ

- Запити внутрішнім радникам з правових питань можуть стосуватися таких аспектів як судові процеси, 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 (як-то спільні підприємства) та ділові партнери і тлумачення умов контракту.
  - Запити на адресу персоналу з маркетингу та продажу можуть стосуватися змін в маркетинговій стратегії, тенденціях реалізації або в контрактних угодах з клієнтами суб'єкта господарювання.
10. Аналітичні процедури можуть виявитися корисними у визначенні 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. В ході виконання аналітичних процедур як процедур оцінки ризику, аудитор визначає очікування щодо видимих зв'язків, існування яких може бути обґрунтованим. Якщо порівняння цих очікувань з відображеними в обліку сумами або з показниками, обчисленими відповідно до зазначених в обліку сум, свідчить про незвичайні або неочікувані зв'язки, аудитор розглядає ці результати при визначенні суттєвих викривлень. Однак, якщо в таких аналітичних процедурах використовують дані, агреговані/консолідовані на високому рівні (а саме так часто і трапляється), результати таких аналітичних процедур забезпечать лише загальну початкову уяву про можливу наявність суттєвих викривлень. Відповідно, аудитор розглядає ці результати аналітичних процедур разом з іншою інформацією, зібраною в ході визначення ризиків суттєвого викривлення. Для додаткових рекомендацій щодо застосування аналітичних процедур див. МСА 20 "Аналітичні процедури".
11. Спостереження та перевірка можуть доповнювати запити управлінському та іншому персоналу, і також надавати інформацію щодо суб'єкта господарювання та його середовища. Такі процедури аудиту звичайно охоплюють наступне:
- Спостереження за діяльністю та операціями суб'єкта господарювання.
  - Перевірка документів (таких як бізнес-плани і стратегія), бухгалтерських записів та керівництва з процедур внутрішнього контролю.
  - Відвідання приміщень та виробничих цехів суб'єкта господарювання.
  - Простежування операцій в інформаційній системі, пов'язаній з фінансовою звітністю (наскрізні перевірки).
12. **Якщо аудитор має намір використати інформацію про суб'єкт господарювання та його середовище, отриману в попередніх періодах, аудитору слід визначити чи можуть зміни, що відбулися,**



**вплинути на доречність такої інформації в поточній аудиторській перевірці.** В разі подальшого завдання, попередній досвід роботи аудитора з цим суб'єктом господарювання допомагає в розумінні даного суб'єкта господарювання. Наприклад, процедури аудиту, виконані в ході попередніх аудиторських перевірок, звичайно надають аудиторські докази щодо організаційної структури суб'єкта господарювання, його бізнесу і процедур контролю, а також забезпечують інформацію щодо попередніх викривлень і їх своєчасного виправлення. Все це допомагає аудитору здійснити оцінку суттєвих викривлень в ході поточної аудиторської перевірки. Проте, така інформація може виявитися недоречною через зміни в середовищі суб'єкта господарювання. Аудитор надає запити і виконує інші належні процедури аудиту, як то наскрізна перевірка систем, для визначення можливих змін, які вірогідно можуть вплинути на доречність такої інформації.

13. В разі доречності аудитор також розглядає іншу інформацію, наприклад, отриману від/в результаті прийняття аудитором клієнта або подальшого завдання, чи, в разі доречності, досвіду, набутого при виконанні інших завдань для цього суб'єкта господарювання, наприклад, завдання з огляду проміжної фінансової інформації.

### **Обговорення серед членів групи аудиторів, що виконує завдання**

14. **Членам групи аудиторів, що виконує завдання, слід обговорювати схильність фінансових звітів до суттєвих викривлень.**
15. Мета такого обговорення членами групи, що виконує завдання, полягає у забезпеченні кращого розуміння можливості суттєвих викривлень у фінансових звітах в результаті шахрайства або помилки у конкретних областях, визначених для кожного члена групи, і в розумінні впливу, який є наслідком виконаних ними процедур аудиту, на інші аспекти аудиту, в тому числі на такі як рішення щодо характеру, часу та обсягу подальших процедур аудиту.
16. Таке обговорення надає можливість більш досвідченим членам групи аудиторів, що виконує завдання, в тому числі партнеру, відповідальному за завдання, поділитися своїми міркуваннями, що базуються на знанні суб'єкта господарювання, а членам групи аудиторів, що виконує завдання, надає змогу обмінятися інформацією щодо ризиків бізнесу<sup>1</sup>, властивих цьому суб'єкту господарювання, обговорити як і де фінансові звіти можуть бути схильними до викривлень. Згідно вимог МСА 240, особлива увага приділяється схильності фінансових звітів суб'єкта господарювання до суттєвих викривлень через шахрайство. Обговорення також охоплює застосування належної концептуальної основи для

<sup>1</sup> Див. параграф 30.

## РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТУ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЙОГО СЕРЕДОВИЩА ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ

- підготовки фінансових звітів відповідно до фактів та обставин суб'єкта господарювання.
17. Для визначення членів групи аудиторів, які залучаються до такого обговорення, а також способу, часу його проведення і обсягу обговорення, застосовують професійне судження. Як правило, до цього обговорення залучаються ключові члени групи, що виконує завдання; однак, необхідність для всіх членів групи аудиторів бути всебічно обізнаними з усіма аспектами аудиту, відсутня. На обсяг обговорення впливає роль, досвід та інформаційні потреби членів групи аудиторів, що виконує завдання. В разі проведення аудиторської перевірки в декількох місцях розташування суб'єкта господарювання, можуть проводитися численні обговорення за участю ключових членів групи, що виконує завдання в кожному значному місцезнаходженні. Інший фактор, який слід брати до уваги при плануванні обговорень, полягає у рішенні щодо участі експертів, залучених до групи, що виконує завдання. Наприклад, аудитор може визнати за необхідне залучити до обговорення фахівця зі спеціальним знанням у сфері інформаційних технологій (ІТ)<sup>2</sup> або з іншими навичками, необхідними в складі групи, що виконує завдання, і запросити такого фахівця до обговорення.
  18. Згідно вимог МСА 200, аудитор повинен планувати і виконувати аудиторську перевірку зі ставленням професійного скептицизму. Обговорення серед членів групи з виконання завдання наголошує на необхідності зберігати професійний скептицизм протягом виконання завдання, виявляти пильність щодо інформації або інших умов, які вказують на можливість суттєвого викривлення в результаті шахрайства або помилки, і неухильно відслідковувати такі чинники.
  19. Залежно від обставин аудиту, можливе проведення подальших обговорень в цілях сприяння постійному обміну інформацією між членами групи з виконання завдання щодо схильності фінансових звітів суб'єкта господарювання до суттєвих викривлень. Метою членів групи з виконання завдання є надання і обмін інформацією, отриманою в ході аудиторської перевірки, яка може вплинути на оцінку ризиків суттєвого викривлення в результаті шахрайства або помилки, або ж процедур аудиту, виконаних для вивчення ризиків.

### **Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі його внутрішнього контролю**

20. Розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища складається з розуміння наступних аспектів:

<sup>2</sup> інформаційні технології (ІТ) охоплюють засоби створення, обробки, збереження та передачі інформації і включають пристрої для запису, системи передачі інформації, комп'ютерні системи (в тому числі складові комп'ютерного обладнання, програмного забезпечення та даних) та інші електронні пристрої.

## РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТУ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЙОГО СЕРЕДОВИЩА ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ

- а) галузь, нормативна база та інші зовнішні фактори, в тому числі належна концептуальна основа фінансової звітності;
- б) характер суб'єкта господарювання, в тому числі вибір і застосування облікової політики;
- в) цілі, стратегія та відповідні ризики бізнесу, які можуть призвести до суттєвих викривлень у фінансових звітах;
- г) оцінка та огляд результатів фінансової діяльності суб'єкта господарювання;
- г) внутрішній контроль.

Додаток 1 містить приклади питань, які аудитор може розглядати в процесі одержання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, пов'язаних з наведеними вище категоріями від (а) до (г). В Додатку 2 наводиться деталізоване пояснення складових внутрішнього контролю.

21. Характер, час і обсяг виконаних процедур з оцінки ризиків залежить від обставин завдання, зокрема, розміру і складності суб'єкта господарювання, а також від досвіду аудитора в роботі з цим суб'єктом господарювання. Крім того, визначення суттєвих змін в будь-якому з перелічених вище аспектів суб'єкта господарювання порівняно з попередніми періодами є особливо важливим у забезпеченні розуміння суб'єкта господарювання, достатнього для визначення і оцінки ризиків суттєвого викривлення.

### **Галузеві, нормативні та інші зовнішні фактори, в тому числі застосовна концептуальна основа фінансової звітності**

22. Аудитор повинен отримати розуміння відповідної галузі, нормативних та інших зовнішніх факторів, в тому числі застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Ці фактори охоплюють умови, притаманні галузі, зокрема, конкурентне середовище, стосунки між постачальниками та споживачами і технологічний розвиток; регуляторне середовище, в тому числі: застосовну концептуальну основу фінансової звітності, законодавче та політичне середовище, вимоги щодо охорони довкілля, які впливають на дану галузь і на цей суб'єкт господарювання; та інші зовнішні фактори, як то загальні економічні умови. Для ознайомлення з іншими вимогами щодо застосовної правової та нормативної бази діяльності суб'єкта господарювання та галузі див. МСА 250 "Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансової звітності".
23. Галузь, в якій функціонує суб'єкт господарювання, може спричиняти певні ризики суттєвого викривлення, викликані характером бізнесу або мірою регулювання. Наприклад, довгострокові контракти можуть включати суттєві оцінки доходів і витрат, в результаті яких виникає ризик

## РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТУ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЙОГО СЕРЕДОВИЩА ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ

суттєвого викривлення. В таких випадках аудитор розглядає доречність включення до складу групи з виконання завдання членів, які мають достатні відповідні знання і досвід.

24. Законодавчі і нормативні вимоги часто визначають застосовну концептуальну основу підготовки фінансових звітів, яку управлінський персонал повинен використовувати при підготовці фінансових звітів суб'єкта господарювання. В більшості випадків застосовною концептуальною основою підготовки фінансових звітів буде основа, прийнята в юрисдикції, де зареєстрований або функціонує суб'єкт господарювання, і де базується аудитор. Таким чином, і аудитор і суб'єкт господарювання матимуть спільне розуміння цієї концептуальної основи. В деяких випадках місцева концептуальна основа підготовки фінансових звітів може бути відсутня, в такому разі вибір суб'єкта господарювання визначатиметься місцевою практикою, практикою, яка застосовується у галузі, потребами користувачів та іншими факторами. Наприклад, конкуренти суб'єкта господарювання можуть використовувати Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), і суб'єкт господарювання може вирішити, що МСФЗ також відповідають його вимогам фінансової звітності. Аудитор перевіряє, чи містять місцеві нормативні положення певні вимоги до фінансової звітності тієї галузі, в якій функціонує даний суб'єкт господарювання, оскільки фінансові звіти можуть бути суттєво викривленими в контексті належної концептуальної основи фінансової звітності, якщо управлінський персонал не готує фінансові звіти у відповідності до таких нормативних положень.

### **Характер суб'єкта господарювання**

25. **Аудитор повинен одержати розуміння характеру суб'єкта господарювання.** Характер суб'єкта господарювання стосується його діяльності, форми власності та управління, видів здійснених або запланованих ним інвестицій, організаційної структури і способу фінансування цього суб'єкта господарювання. Розуміння характеру суб'єкта господарювання дозволяє аудитору зрозуміти класи операцій, залишки на рахунках і розкриття інформації, яке можна очікувати у фінансових звітах.
26. Суб'єкт господарювання може мати складну організаційну структуру з дочірніми підприємствами та іншими підрозділами з різним місцем розташування. В таких випадках, окрім труднощів консолідації, виникають інші питання, пов'язані зі складними структурами, які можуть призводити до ризиків суттєвого викривлення. Вони, зокрема включають: розподіл гудвілу за сегментами бізнесу і його погіршення; визначення інвестицій - таких як спільні підприємства, дочірні підприємства, або ж тих, що обліковуються за методом участі в капіталі; а також належність обліку спеціалізованих суб'єктів господарювання.

27. Розуміння форми власності та стосунків між власниками та іншими особами або суб'єктами господарювання також є важливим для виявлення операцій зі зв'язаними сторонами та перевірки належності їх відображення в обліку. МСА 550 "Зв'язані сторони" містить додаткові рекомендації щодо міркувань аудитора стосовно зв'язаних сторін.
28. **Аудитор повинен отримати розуміння вибору і застосування облікової політики суб'єкта господарювання, визначити чи є ця політика належною для його бізнесу чи відповідає вона застосовній концептуальній основі фінансової звітності та обліковій політиці, які застосовуються у відповідній галузі.** Таке розуміння охоплює методи, які застосовує суб'єкт господарювання в обліку суттєвих та незвичайних операцій; вплив суттєвої облікової політики в суперечливих або нових сферах, стосовно яких ще не існує належних рекомендацій або узгодженості; зміни в обліковій політиці суб'єкта господарювання. Аудитор також визначає стандарти фінансової звітності і нормативні акти, які є новими для суб'єкта господарювання і розглядає, коли і як суб'єкт господарювання запровадить ці рекомендації. Якщо суб'єкт господарювання змінює суттєву облікову політику або метод її застосування, аудитор вивчає причини такої зміни, а також належність та відповідність вимогам застосовної концептуальної основи фінансової звітності.
29. Подання фінансових звітів у відповідності до застосовної концептуальної основи фінансової звітності включає відповідне розкриття суттєвих питань. Ці питання пов'язані з формою, структурою та змістом фінансових звітів і приміток, що додаються до них, в тому числі, наприклад, використані терміни, рівень наданої деталізації, класифікація статей у звітах і основа наведених сум. Аудитор визначає належність розкриття суб'єктом господарювання конкретних питань у світлі певних обставин і фактів, відомих аудитору на цей момент.

## **Мета, стратегія та пов'язані з ними ризики бізнесу**

30. **Аудитор повинен отримати розуміння мети та стратегії, а також пов'язаних з ними ризиків бізнесу, які можуть призвести до суттєвих викривлень у фінансових звітах.** Суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність у контексті галузевих, нормативних та інших внутрішніх та зовнішніх факторів. Для врахування цих факторів управлінський персонал суб'єкта господарювання, або особи, наділені повноваженнями найвищого управління, визначає мету, яка служить загальним планом для суб'єкта господарювання. Стратегія є операційним підходом, застосовуючи який управлінський персонал має намір досягти визначеної мети. Ризики бізнесу виникають в результаті суттєвих умов, подій, обставин, заходів або бездіяльності які можуть негативно вплинути на здатність суб'єкта господарювання досягнути своєї мети, реалізувати

РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТУ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЙОГО СЕРЕДОВИЩА  
ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ

- обрану стратегію. Ризики бізнесу також можуть виникати внаслідок невірною визначення мети і стратегії. Подібно до змін у зовнішньому середовищі, поведінка бізнесу суб'єкта господарювання також є динамічною, а мета і стратегія суб'єкта господарювання з часом змінюються.
31. Ризики бізнесу є ширшими порівняно з суттєвим викривленням фінансових звітів, хоча вони і охоплюють останні. Ризик бізнесу, зокрема, може виникнути в результаті змін або через їх складність, хоча нездатність визнати необхідність змін також може призвести до виникнення ризику. Зміни, наприклад, можуть виникати в результаті розробки нових продуктів, які потерпіли невдачу на ринку; в результаті невідповідного ринку, навіть якщо ці продукти були успішно розроблені; або ж бути результатом упущень, які спричиняють виникнення зобов'язань і ризику репутації. Розуміння ризиків бізнесу збільшує ймовірність виявлення ризику суттєвого викривлення. Проте, аудитор не несе відповідальності за виявлення або за оцінку всіх ризиків бізнесу.
  32. Більшість ризиків бізнесу з часом матимуть фінансові наслідки, а, відтак, і вплив на фінансові звіти. Проте, не всі ризики бізнесу призводять до суттєвих викривлень. Ризик бізнесу може мати безпосередні наслідки для ризику викривлення, якщо йдеться про класи операцій, залишки на рахунках і розкриття інформації на рівні тверджень або про фінансові звіти в цілому. Наприклад, ризик бізнесу, що виникає в результаті звуження клієнтської бази внаслідок консолідації галузі, може збільшити ризик викривлення, пов'язаний з оцінкою дебіторської заборгованості. Однак, цей самий ризик, зокрема у поєднанні з економікою, що переживає спад, може також мати більш далекосяжні наслідки, які аудитор розглядає в ході оцінки відповідності припущення про безперервність діяльності підприємства. Отже, висновок аудитора щодо можливості суттєвого викривлення в результаті ризику бізнесу робиться в контексті обставин суб'єкта господарювання. Приклади умов і подій, які можуть вказувати на ризик суттєвого викривлення, наведені в Додатку 3.
  33. Звичайно управлінський персонал визначає ризики бізнесу і розробляє підходи до їх подолання. Такий процес оцінки ризиків є складовою внутрішнього контролю. Він розглядається у параграфах 76-79.
  34. Суб'єкти господарювання меншого розміру часто не визначають своїх цілей і стратегії, або ж не управляють ризиками, пов'язаними з власним бізнесом, шляхом розробки формалізованих планів або процесів. В багатьох випадках документація з цих питань може бути відсутньою. При роботі з такими суб'єктами господарювання аудитор звичайно отримує розуміння шляхом запитів до управлінського персоналу і спостережень щодо вирішення цих питань суб'єктом господарювання.

## Оцінка та огляд результатів фінансової діяльності суб'єкта господарювання

35. **Аудитор повинен отримати розуміння оцінки та огляду результатів фінансової діяльності суб'єкта господарювання.** Показники результатів діяльності суб'єкта господарювання та їх огляд вказують аудитору на ті аспекти результатів діяльності суб'єкта господарювання, які управлінський персонал та інші вважають важливими. Показники результатів діяльності, внутрішні чи зовнішні, створюють тиск на суб'єкт господарювання, який, в свою чергу, може спонукати управлінський персонал до заходів, спрямованих на покращення результатів ведення бізнесу, або ж до викривлення у фінансових звітах. Отримання розуміння показників результатів діяльності суб'єкта господарювання допомагає аудитору у визначенні, чи призводить такий тиск до дій управлінського персоналу, які можуть збільшити ризики суттєвих викривлень.
36. Оцінку, здійснену управлінським персоналом і огляд результатів діяльності суб'єкта господарювання слід розглядати окремо від моніторингу заходів контролю (який розглядається як складова внутрішнього контролю в параграфах 96-99), хоча їх цілі можуть співпадати. Однак, моніторинг заходів контролю безпосередньо стосується ефективності функції внутрішнього контролю і здійснюється шляхом вивчення інформації щодо контролю. Оцінка і огляд результатів діяльності має на меті визначити, чи відповідають результати бізнесу цілям, визначеним управлінським персоналом (або третіми сторонами). Але в деяких випадках показники результатів діяльності також надають інформацію, яка дозволяє управлінському персоналу визначити недоліки у внутрішньому контролі.
37. Внутрішньо генерована інформація, яку використовує для цього управлінський персонал, може містити ключові показники (як фінансового, так і нефінансового характеру), бюджети, аналіз відхилень, інформацію щодо сегментів та підрозділів, звіти щодо результатів діяльності на рівні відділів та інших структурних одиниць, а також порівняння результатів діяльності суб'єкта господарювання з результатами його конкурентів. Зовнішні сторони також можуть здійснювати оцінку та огляд фінансових показників діяльності суб'єкта господарювання. Наприклад, така зовнішня інформація як аналітичні звіти і звіти рейтингових агентств може містити інформацію, корисну для кращого розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища. Такі звіти часто можна отримати від суб'єкта господарювання, який проходить аудиторську перевірку.
38. Внутрішні оцінки можуть висвітлити несподівані результати або тенденції, які вимагатимуть від управлінського персоналу подання запитів для визначення причини їх виникнення і шляхів подолання (в тому числі, в деяких випадках, своєчасне виявлення і виправлення

- викривлень). Показники результатів діяльності також можуть вказувати аудитору на ризик викривлення інформації, пов'язаної з фінансовими звітами. Наприклад, показники результатів діяльності можуть свідчити про незвичайно швидке зростання суб'єкта господарювання або його прибутковості порівняно з іншими суб'єктами господарювання цієї галузі. Така інформація, особливо у поєднанні з іншими факторами, такими як преміальні за результатами праці або заохочувальна винагорода праці, може вказувати на потенційний ризик упередженого ставлення управлінського персоналу при підготовці фінансових звітів.
39. Значний обсяг інформації, яка використовується для оцінки результатів діяльності, можна отримати з інформаційної системи суб'єкта господарювання. Якщо управлінський персонал виходить з необгрунтованого припущення, що дані, використовувані для огляду результатів діяльності суб'єкта господарювання, є точними, ця інформація може містити помилки, які потенційно можуть призвести до невірних висновків управлінського персоналу щодо результатів діяльності. Якщо аудитор має намір використовувати в ході аудиторської перевірки оцінки результатів діяльності (наприклад, для аналітичних процедур), він має визначити, чи є інформація, пов'язана з оглядом результатів діяльності суб'єкта господарювання управлінським персоналом, обгрунтованою, тобто чи може вона служити надійною основою і чи є вона достатньо точною для таких цілей. В разі використання оцінки результатів діяльності, аудитор визначає, чи є вона достатньо точною для виявлення суттєвих викривлень.
40. Щодо менших за розміром суб'єктів господарювання, вони звичайно не мають формально визначеного процесу для оцінки і огляду результатів діяльності суб'єкта господарювання. Тим не менше управлінський персонал часто використовує певні ключові показники, які, як свідчить досвід і знання відповідного бізнесу, є надійною основою для оцінки фінансових результатів діяльності і визначення належних заходів.

## **Внутрішній контроль**

41. **Аудитор повинен отримати розуміння внутрішнього контролю, доречного для аудиторської перевірки.** Для визначення типів потенційних викривлень аудитор застосовує розуміння внутрішнього контролю, розглядає фактори, які впливають на ризики суттєвих викривлень і визначає характер, час та обсяг подальших процедур аудиторської перевірки. Внутрішній контроль, доречний до аудиторської перевірки, розглядається далі, в параграфах 47-53. Крім того, в параграфах 54-56 розглядається глибина цього розуміння.
42. Внутрішній контроль є процесом, який визначається і на який впливають особи, наділені повноваженнями управління та найвищого управління, а також інший персонал, який надає обгрунтовану впевненість щодо



досягнення цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансової звітності, ефективності діяльності та дотримання застосовних законів та нормативних актів. Це означає, що внутрішній контроль визначається і реалізується для усунення визначених ризиків бізнесу, які загрожують досягненню будь-якої з цих цілей.

43. Внутрішній контроль, згідно визначень даного МСА, містить такі складові:
- а) середовище контролю;
  - б) процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання;
  - в) інформаційні системи, в тому числі пов'язані з ними відповідні бізнес-процеси, що стосуються фінансової звітності, та обмін інформацією;
  - г) процедури контролю;
  - г) моніторинг заходів контролю.

Додаток 2 містить детальний розгляд складових внутрішнього контролю.

44. Розподіл внутрішнього контролю на п'ять складових забезпечує корисну концептуальну основу для аудиторів і дозволяє вивчити як різні аспекти внутрішнього контролю суб'єкта господарювання можуть вплинути на аудит. Цей розподіл не обов'язково відображає яким чином суб'єкт господарювання визначає і реалізує внутрішній контроль. Також, основна увага аудитора скоріше полягає у визначенні, яким чином конкретний контроль запобігає (і чи запобігає взагалі) або виявляє і виправляє суттєві викривлення в класах операцій, залишках рахунків або в розкритті інформації та у пов'язаних з ними твердженнях, аніж в їх класифікації за конкретною складовою. Відповідно, аудитори можуть використовувати різні визначення або концептуальні основи для опису різних аспектів внутрішнього контролю і їх впливу на аудиторську перевірку порівняно з тими, які застосовуються в цьому МСА, за умови розгляду всіх компонентів, описаних в даному МСА.
45. Спосіб, в який визначається і реалізується внутрішній контроль, може бути різним, в залежності від розміру і складності організаційної структури суб'єкта господарювання. Зокрема, менші за розміром суб'єкти господарювання можуть використовувати менш формалізовані засоби і простіші процеси та заходи контролю для досягнення своїх цілей. Наприклад, невеликі суб'єкти господарювання з більш активним залученням управлінського персоналу до процесів фінансової звітності можуть не мати великого за обсягом опису облікових процедур або деталізованого письмового викладу політики. В деяких суб'єктах господарювання, особливо невеличких, власники-менеджери<sup>3</sup> можуть

<sup>3</sup> В цьому МСА застосовується термін "власник-менеджер", який означає власників суб'єктів господарювання, які беруть участь в управлінні діяльністю цих суб'єктів господарювання на щоденній основі.

РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТУ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЙОГО СЕРЕДОВИЩА  
ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ

виконувати такі функції, які в більших за розміром суб'єктах господарювання будуть вважатися функціями, що належать до декількох складових внутрішнього контролю. Таким чином, складові внутрішнього контролю можуть не бути чітко розмежованими в невеликих суб'єктах господарювання, але їх основоположні цілі є такими ж дієвими.

46. З метою цього МСА, визначення “внутрішній контроль” охоплює всі п'ять наведених вище складових внутрішнього контролю. Крім того, термін “заходи контролю” містить посилання на один або декілька компонентів, або ж на будь-який з їх аспектів.

*Заходи контролю, доречні для аудиторської перевірки*

47. Існує безпосередній зв'язок між цілями суб'єкта господарювання і тими заходами контролю, які він реалізує для надання обґрунтованої впевненості щодо їх досягнення. Цілі суб'єкта господарювання, а відтак і заходи контролю, що він застосовує, пов'язані з фінансовою звітністю, діяльністю та дотриманням вимог; проте, не всі з цих цілей або видів контролю є доречними для оцінки ризиків аудитором.

48. Як правило, доречні для аудиторської перевірки заходи контролю пов'язані з метою суб'єкта господарювання підготувати для зовнішніх користувачів фінансові звіти, які достовірно і справедливо відображають інформацію (або ж достовірно подані у всіх суттєвих аспектах) відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності і управління ризиками, які можуть призвести до суттєвих викривлень в цих фінансових звітах. Отже, рішення щодо доречності заходу контролю (взятого окремо, або у поєднанні з іншими) за визначенням аудитора, зробленим при оцінці ризиків суттєвого викривлення, а також при виборі та виконанні подальших процедур аудиторської перевірки відповідно до оцінених ризиків, є питанням професійного судження аудитора, яке має відповідати вимогам цього МСА. При визначенні цього судження аудитор розглядає обставини, застосовні компоненти та певні фактори, зокрема такі:

- Судження аудитора щодо суттєвості;
- Розмір суб'єкта господарювання;
- Характер бізнесу суб'єкта господарювання, в тому числі такі характеристики як організаційна структура та форма власності;
- Диверсифікація та складність діяльності суб'єкта господарювання;
- Застосовні законодавчі та нормативні вимоги;
- Характер та складність систем, які є складовою внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, в тому числі використання організацій з надання послуг.

49. Заходи контролю щодо повноти і точності інформації, підготовленої суб'єктом господарювання, можуть також бути доречними для аудиторської перевірки, якщо аудитор має намір використати цю інформацію при плануванні та виконанні подальших процедур. Попередній досвід аудитора з цим суб'єктом господарювання та інформація, отримана в ході забезпечення розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, а також в ході аудиторської перевірки, допомагає аудитору у визначенні тих заходів контролю, які є доречними для даної перевірки. Крім того, хоча внутрішній контроль стосується суб'єкта господарювання в цілому, або будь-якого з його операційних підрозділів або бізнес-процесів, розуміння внутрішнього контролю, пов'язаного з кожним окремим операційним підрозділом або бізнес-процесом може виявитися недоречним для аудиту.
50. Однак, заходи контролю, пов'язані з цілями операційної діяльності та з дотриманням законодавчих та нормативних вимог може бути доречним для аудиту, якщо він стосується даних, які використовує або оцінює аудитор під час здійснення аудиторських процедур. Наприклад, доречними для аудиторської перевірки можуть бути ті заходи контролю, які стосуються нефінансових даних що їх використовує аудитор під час аналітичних процедур, таких як виробнича статистика; або ж заходи контролю, спрямовані на виявлення випадків недотримання законів або нормативних актів, які можуть мати прямий та суттєвий вплив на фінансові звіти, такі як заходи контролю за дотриманням законів щодо оподаткування і нормативних положень, які визначають резерви на сплату податку на прибуток.
51. Звичайно, суб'єкти господарювання використовують заходи контролю, пов'язані з цілями, які не є доречними для аудиторської перевірки, отже їх не слід розглядати. Наприклад, для забезпечення ефективності виробництва суб'єкт господарювання може покладатися на складну систему автоматизованого контролю (скажімо, для комерційної авіакомпанії це може бути система автоматизованого контролю за дотриманням графіку польотів), але такі функції контролю зазвичай не будуть доречними для аудита.
52. Внутрішній контроль за збереженням активів і їх захистом від несанкціонованого придбання, використання або реалізації може включати заходи контролю, пов'язані з фінансовою звітністю та з цілями виробничої діяльності. При одержанні розуміння кожної складової внутрішнього контролю, аудитор, як правило, обмежує розгляд заходів контролю, спрямованих на зберігання активів, тими функціями, які мають відношення до достовірності фінансової звітності. Наприклад, використання заходів контролю за доступом, таких як пароль, обмежений доступ до даних і програм, які обробляють видачу готівкових коштів, може бути доречним для аудиторської перевірки фінансових звітів. І

РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТУ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЙОГО СЕРЕДОВИЩА  
ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ

навпаки, заходи контролю, спрямовані на запобігання надмірному використанню матеріалів в процесі виробництва звичайно не є доречними для аудиторської перевірки фінансових звітів.

53. Доречні для аудиторської перевірки заходи контролю можуть існувати в будь-якій із складових внутрішнього контролю; а подальший розгляд функцій контролю, які є доречними для аудиторської перевірки, міститься під заголовком кожної з наведених далі складових внутрішнього контролю. Крім того, в параграфах 113 та 115 розглядаються певні ризики, за якими аудитор повинен оцінити структуру контролю суб'єкта господарювання для таких ризиків і визначити її реалізацію на практиці.

*Глибина розуміння внутрішнього контролю*

54. Отримання розуміння внутрішнього контролю передбачає оцінку структури контролю і врахування її реалізації на практиці. Оцінка структури контролю включає визначення здатності певного заходу контролю (взятого окремо або у поєднанні з іншими) ефективно запобігати, або виявляти і виправляти суттєві викривлення. Подальші пояснення наводяться далі при розгляді кожної складової внутрішнього контролю. Реалізація того чи іншого заходу контролю на практиці означає, що цей контроль існує і суб'єкт господарювання використовує його. Аудитор вивчає структуру контролю і після цього визначає чи враховувати його реалізацію. Неналежно структурований контроль може являти собою суттєву слабкість<sup>4</sup> у внутрішньому контролі суб'єкта господарювання. В такому випадку аудитор розглядає необхідність поінформувати про це найвищий управлінський персонал та управлінський персонал, як це вимагає параграф 120.
55. 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.
56. Отримати розуміння внутрішнього контролю суб'єкта господарювання недостатньо для перевірки операційної ефективності заходів контролю, якщо немає певної автоматизації процесів, яка забезпечує відповідне застосування заходів контролю (опис ручних та автоматизованих елементів внутрішнього контролю, які є доречними для аудиторської перевірки, наводиться далі). Наприклад, одержання аудиторських доказів

<sup>4</sup> Суттєвою слабкістю внутрішнього контролю є така слабкість, яка може мати суттєвий вплив на фінансові звіти.

щодо реалізації заходів контролю в ручному режимі в певний момент часу не може служити аудиторським доказом операційної ефективності цього контролю в інші відрізки часу на протязі аудиторської перевірки. Однак, ІТ дозволяють суб'єкту господарювання послідовно обробляти великі обсяги даних і посилювати здатність суб'єкта господарювання здійснювати моніторинг результатів діяльності з контролю і досягати ефективного розмежування обов'язків через запровадження контролю безпеки у прикладних і операційних системах та в базах даних. Отже, з огляду на властиву послідовність обробки даних в системах ІТ, виконання процедур аудиту для визначення чи був реалізований автоматизований контроль, може служити перевіркою ефективності такого контролю, в залежності від оцінки аудитора і тестування видів контролю, таких як контроль за зміною в програмі. Тестування операційної ефективності заходів контролю далі розглядається в МСА 330.

*Характеристика ручних та автоматизованих елементів внутрішнього контролю, доречною для оцінки ризику аудитором*

57. Більшість суб'єктів господарювання використовує системи інформаційних технологій з метою фінансової звітності та в операційних цілях. Однак, навіть якщо інформаційні технології широко використовуються, тим не менше системи міститимуть певні елементи, які здійснюються в ручному режимі. Співвідношення між ручними та автоматизованими елементами може бути різним. В певних випадках, особливо якщо йдеться про менші за розміром і менш складні суб'єкти господарювання, системи можуть бути переважно ручними. В інших випадках ступінь автоматизації може варіюватися від деяких суттєво автоматизованих систем з кількома ручними елементами до систем з переважно ручним режимом роботи, навіть в межах одного суб'єкта господарювання. В результаті, система внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, ймовірно, міститиме автоматизовані і ручні елементи, характеристика яких є доречною для оцінки ризиків аудитором і для подальших процедур аудиторської перевірки, які витікають з цієї оцінки.
58. Використання ручних та автоматизованих елементів у внутрішньому контролі також впливає на спосіб, в який операції ініціюються, обліковуються, обробляються та відображаються у звітності<sup>5</sup>. Види контролю в ручній системі можуть включати такі процедури як схвалення та огляд діяльності, узгодження та подальше відстеження узгоджених статей. І навпаки, суб'єкт господарювання може використовувати автоматизовані процедури для ініціювання, обліку, обробки операцій та їх відображення у звітності. В такому випадку бухгалтерські записи в електронному форматі заміняють такі документи на паперових носіях як замовлення на поставку, рахунки-фактури, вантажні документи та

<sup>5</sup> Визначення понять ініціювання, обліку, обробки операцій та їх відображення у звітності, які застосовуються в тексті цього МСА, наведено в параграфі 9 Додатку 2.

РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТУ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЙОГО СЕРЕДОВИЩА  
ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ

пов'язані з ними бухгалтерські записи. Контроль в системах інформаційних технологій складається з поєднання автоматизованого контролю (наприклад, контроль, вбудований в комп'ютерні програми) та ручного контролю. Більше того, контроль в ручному режимі може бути незалежним від інформаційних технологій, може використовувати інформацію, створену інформаційними технологіями, або ж може обмежуватися моніторингом ефективності функціонування інформаційних технологій та автоматизованих видів контролю, чи зводиться до обробки виключних випадків. Якщо комп'ютерні інформаційні технології використовуються для ініціювання, обліку, обробки та відображення у звітності операцій або інших фінансових даних, які включаються до фінансових звітів, системи і програми можуть включати види контролю, пов'язані з відповідними твердженнями для суттєвих рахунків, або ж можуть мати критичне значення для ефективного функціонування ручних видів контролю, які залежать від інформаційних технологій. Поєднання ручних та автоматизованих видів контролю у суб'єкта господарювання може бути різним в залежності від характеру і складності використання інформаційних технологій тим чи іншим суб'єктом господарювання.

59. Загалом, інформаційні технології забезпечують суб'єкту господарювання потенційні переваги в ефективності і результативності його систем внутрішнього контролю, оскільки вони дозволяють суб'єкту господарювання:
- Послідовно застосовувати попередньо визначені правила бізнесу та здійснювати складні розрахунки при обробці великих обсягів даних та операцій;
  - Посилити вчасність, наявність та точність інформації;
  - Сприяти додатковому аналізу інформації;
  - Посилити здатність здійснювати моніторинг результатів діяльності суб'єкта господарювання, його політики і процедур;
  - Зменшити ризик уникнення контролю; та
  - Посилити здатність забезпечувати розмежування обов'язків шляхом запровадження контролю безпеки у прикладних і операційних системах та в базах даних.
60. Інформаційні технології також представляють конкретні ризики для внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, в тому числі такі як наведено далі:
- Використання систем або програм, які неточно обробляють дані, обробляють неточні дані, або і перше і друге;

- Несанкціонований доступ до даних, що може призвести до вилучення даних або внесення до них неналежних змін, в тому числі і відображення в обліку несанкціонованих або неіснуючих операцій, або неточне відображення операцій. Зокрема, ризики можуть виникати внаслідок доступу численних користувачів до загальної бази даних;
  - Можливість для персоналу, задіяного на ділянках інформаційних технологій, отримати привілеї доступу, які є вище від необхідних для виконання визначених для них обов'язків, що призводить до порушень розмежування посадових обов'язків;
  - Несанкціоновані зміни в головних файлах;
  - Несанкціоновані зміни в системах або в програмах;
  - Нездатність внести необхідні зміни в системи або в програми;
  - Неналежне ручне втручання;
  - Можливість втрати даних або нездатність отримати необхідний доступ до даних.
61. Аспекти роботи систем в ручному режимі можуть виявитися більш підходящими, якщо судження або обачність необхідні за таких обставин:
- Великі, незвичайні або нерегулярні операції;
  - Обставини, за яких помилки важко визначити, очікувати або передбачити;
  - Зміни в обставинах, які вимагають контролю, що виходить за межі чинного автоматизованого контролю;
  - Моніторинг ефективності автоматизованого контролю.
62. Ручний контроль здійснюється людьми, а відтак створює загрозу певних ризиків для внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Ручний режим контролю може бути менш надійним порівняно з автоматизованим, оскільки його легше обійти, можна проігнорувати або подолати; крім того, ручний режим контролю більше доступний простим помилкам та погрішностям. Таким чином, не можна робити припущення щодо послідовності застосування елементу ручного контролю. Ручні системи можуть виявитися менш підходящими для:
- Значних обсягів або для регулярно здійснюваних операцій, або в ситуаціях, коли завдяки автоматизованим параметрам контролю можна уникнути або виявити помилки, які можна очікувати або передбачити;
  - Здійснення контролю, якщо його конкретні способи можуть бути відповідним чином побудовані і автоматизовані.
63. Обсяг і характер ризиків, пов'язаних з внутрішнім контролем, варіюється в залежності від характеру і особливостей інформаційної системи

РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТУ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЙОГО СЕРЕДОВИЩА  
ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ

суб'єкта господарювання. Отже, при отриманні розуміння внутрішнього контролю, аудитор визначає, чи була адекватною реакція суб'єкта господарювання на ризики, які виникли внаслідок використання інформаційних технологій або систем з ручним режимом роботи, шляхом впровадження ефективного контролю.

*Обмеження внутрішнього контролю*

64. Як би добре не був організований і не функціонував внутрішній контроль, він може забезпечити суб'єкту господарювання лише обґрунтовану впевненість щодо досягнення цілей фінансової звітності суб'єкта господарювання. На вірогідність досягнення впливають обмеження, притаманні внутрішньому контролю. Останні включають, зокрема реалії, пов'язані з людським фактором, як-то можливе помилкове судження при прийнятті рішення, збої в системі внутрішнього контролю з вини персоналу (помилки або погрішності). Наприклад, якщо персонал суб'єкта господарювання, зайнятий на ділянках інформаційних технологій, не повністю розуміє як система вводу команди обробляє операції з продажу, він може невірно визначити зміни до програми для обробки продажу нової лінії продуктів. З одного боку, така зміна може бути вірно побудована, але вона може бути невірно інтерпретована тими особами, які трансформують визначені зміни у програмний код. Помилки можуть виникати в ході використання інформації, отриманої з систем інформаційних технологій. Наприклад, автоматизований контроль може бути побудований таким чином, що він повідомлятиме управлінський персонал про операції, розмір яких перевищує певну визначену суму, для перегляду таких операцій, але особи, які відповідають за цей перегляд, можуть не розуміти мети цих звітів і, відповідно, можуть їх не переглядати або не вивчати незвичайні статті.
65. Відповідно, контроль можна оминати шляхом зіткнення двох або декількох осіб, або ж шляхом порушення внутрішнього контролю управлінським персоналом. Наприклад, управлінський персонал може укласти сторонні угоди з клієнтами і змінити умови, які містяться в стандартних торгових контрактах суб'єкта господарювання, що може призвести до неналежного визнання доходів. Також, можна оминати або відключити функцію контрольної перевірки в програмному забезпеченні, мета якої полягає у виявленні та повідомленні про операції, що перевищують визначені ліміти кредиту.
66. Суб'єкти господарювання меншого розміру часто мають невеликий персонал, що може обмежувати ступінь розмежування обов'язків, і цей підхід є досить практичним. Однак, в ключових областях буде доречним запровадити певне розмежування обов'язків або іншу форму нескладного але ефективного контролю навіть в невеликому суб'єкті господарювання. Можливість для власника-менеджера оминати контроль значною мірою залежить від середовища контролю і, зокрема, від ставлення такого власника-менеджера до важливості внутрішнього контролю.



*Середовище контролю*

67. **Аудитор повинен одержати розуміння середовища контролю.** Середовище контролю охоплює функції осіб найвищого управлінського та управлінського рівня, а також ставлення, усвідомлення та дії цих осіб, які стосуються внутрішнього контролю суб'єкту господарювання і відведеної йому ролі в суб'єкті господарювання. Середовище контролю задає тон в організації і впливає на усвідомлення контролю її працівниками. Це створює основу ефективного внутрішнього контролю, забезпечуючи дисципліну та структуру.
68. Головна відповідальність за запобігання та виявлення шахрайства та помилок покладается на найвищий управлінський та управлінський персонал суб'єкта господарювання. В ході здійснення оцінки структури середовища контролю і визначення його практичного впровадження, аудитор повинен зрозуміти, як (під наглядом осіб, на яких покладені функції найвищого керівництва) управлінський персонал створив і підтримує культуру чесною та етичною поведінки, встановив всередині суб'єкта господарювання належний контроль для запобігання та виявлення шахрайства та помилок.
69. В ході оцінки структури середовища контролю суб'єкта господарювання аудитор розглядає наступні елементи, а також спосіб їх застосування в процесах суб'єкта господарювання:
- а) інформування щодо цінностей чесності та етики і забезпечення їх дотримання. Саме ці основоположні елементи впливають на ефективність структури, виконання та моніторингу заходів контролю.
  - б) зобов'язання компетентності - міркування керівництва щодо рівнів компетентності, необхідних для виконання тієї чи іншої роботи і визначення необхідних навичок і знань, відповідно до цих рівнів.
  - в) участь осіб, на яких покладені функції найвищого управління - незалежність від управлінського персоналу, їх досвід та положення, міра залучення в діяльності та у її нагляді, інформація, яку вони отримують, міра залучення до обговорення вирішення складних питань спільно з управлінським персоналом, а також їх взаємодія з внутрішніми та зовнішніми аудиторами.
  - г) філософія та стиль роботи управлінського персоналу - підходи до прийняття ризиків бізнесу та управління ними, ставлення і дії щодо функцій та персоналу у сфері фінансової звітності, обробки інформації та бухгалтерського обліку.
  - д) організаційна структура - концептуальна основа, згідно якої суб'єкт господарювання планує, здійснює, контролює та переглядає свою діяльність, спрямовану на досягнення визначених цілей.

РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТУ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЙОГО СЕРЕДОВИЩА  
ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ

- e) визначення повноважень та обов'язків - як визначаються повноваження та обов'язки, як визначаються зв'язки для підготовки звітності та ієрархія у санкціонуванні.
  - e) Політика та практика щодо персоналу - прийняття на роботу, спеціалізація, підготовка, оцінка діяльності, наставництво, підвищення в посаді, оплата праці та усунення недоліків.
70. Для отримання розуміння елементів середовища контролю аудитор вивчає їх практичне впровадження. Як правило, аудитор одержує відповідні аудиторські докази шляхом поєднання запитів та інших процедур оцінки ризиків, як-то підкріплення запитів шляхом спостереження або перевірки документів. Наприклад, шляхом запитів на адресу управлінського персоналу та працівників аудитор може одержати розуміння способу, в який управлінський персонал інформує працівників про своє бачення практики ведення бізнесу та професійної етики. Аудитор визначає, чи був запроваджений контроль, наприклад, чи запровадив управлінський персонал формалізований кодекс професійної етики і чи спрямовані його дії на підтримку цього кодексу, чи допускається його порушення або недотримання його положень у виключних випадках.
71. Аудиторські докази щодо елементів середовища контролю у задокументованому вигляді можуть бути відсутніми, зокрема, це стосується менших за розміром суб'єктів господарювання, де обмін інформацією між управлінським персоналом та іншими працівниками може бути неформальним, але, тим не менше, ефективним. Наприклад, відданість управлінського персоналу етичним цінностям та компетентності часто реалізуються через певну поведінку та ставлення, які вони демонструють в управлінні бізнесом суб'єкта господарювання замість кодексу професійної етики у письмовій формі. Відповідно, ставлення управлінського персоналу, усвідомлення та дії мають конкретне значення в структурі середовища контролю менших за розміром суб'єктів господарювання. Крім того, роль осіб, наділених повноваженнями керівництва, часто виконують менеджери-власники, особливо там, де інші власники відсутні.
72. Загальна відповідальність осіб, наділених повноваженнями керівництва, визнається у кодексах практики та в інших нормативних актах або рекомендаціях, які готуються для допомоги особам, уповноваженим здійснювати керівництво. Одним, але не єдиним, із тих завдань, які покладаються на осіб, уповноважених здійснювати найвище керівництво, є врівноваження тисків на управлінський персонал, пов'язаних з фінансовою звітністю. Наприклад, основа, вибрана для визначення винагороди праці управлінського персоналу, може створювати певний тиск на управлінців в результаті протиріччя вимог достовірного розкриття інформації у звітах і усвідомлення можливої винагороди в разі кращих результатів. В ході отримання розуміння структури середовища

контролю аудитор вивчає такі питання як незалежність директорів та їх здатність оцінювати дії управлінського персоналу. Аудитор також приймає до уваги наявність (або відсутність) аудиторського комітету, який розуміє операції, здійснювані в ході діяльності суб'єкта господарювання і оцінює, чи забезпечують фінансові звіти достовірне і справедливе відображення інформації (або достовірне подання інформації в усіх її суттєвих аспектах) відповідно до застосовної концептуальної основи фінансових звітів.

73. Характер середовища контролю суб'єкта господарювання є таким, що його вплив поширюється на оцінку ризиків суттєвого викривлення. Наприклад, види контролю власника-менеджера можуть пом'якшувати відсутність розмежування обов'язків у невеликому за розміром суб'єкті господарювання, або ж активна і незалежна рада директорів може впливати на філософію та стиль роботи найвищого управлінського персоналу у великих суб'єктах господарювання. Оцінка аудитором структури середовища контролю суб'єкта господарювання включає розгляд сильних сторін елементів середовища контролю і визначення чи забезпечують всі вони, взяті разом, належну основу для інших складових внутрішнього контролю, і чи не підривають їх слабкі сторони середовища контролю. Наприклад, політика і практика щодо персоналу, спрямована на наймання компетентних працівників у сфері фінансів, бухгалтерського обліку та інформаційних технологій, може не впливати на небажання найвищого управлінського персоналу збільшувати оплату праці. Зміни у середовищі контролю можуть вплинути на доречність інформації, одержаної в ході попередніх аудиторських перевірок. Наприклад, рішення управлінського персоналу щодо виділення додаткових ресурсів на підготовку фінансової звітності та на ознайомлення з цим видом діяльності може знизити ризик помилок при обробці фінансової інформації. І навпаки, нездатність управлінського персоналу виділити достатньо ресурсів для усунення ризиків, пов'язаних з безпекою інформаційних технологій, може негативно вплинути на внутрішній контроль, створюючи можливість для внесення неналежних змін до комп'ютерних програм чи даних, або дозволяючи обробку несанкціонованих операцій.
74. Наявність задовільного середовища контролю може стати позитивним фактором при оцінці ризиків суттєвого викривлення аудитором і, як зазначається у параграфі 5 МСА 330, впливає на характер, час та обсяг подальших процедур, до яких вдається аудитор. Зокрема, наявність такого середовища може допомогти зменшити ризик шахрайства, хоча задовільне середовище контролю не є абсолютним стримуючим фактором для шахрайства. І навпаки, слабке середовище контролю може підрвати ефективність видів контролю, а отже і бути негативним фактором для оцінки аудитором ризиків суттєвого викривлення, зокрема тих, що пов'язані з шахрайством.

РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТУ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЙОГО СЕРЕДОВИЩА  
ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ

75. Само по собі середовище контролю не запобігає, не виявляє і не виправляє суттєвих викривлень в класах операцій, в залишках на рахунках, у розкритті інформації або ж у пов'язаних з ними твердженнях. Отже, в ході оцінки ризиків суттєвого викривлення аудитор, як правило, одночасно з вивченням середовища контролю, розглядає вплив інших складових, наприклад, моніторинг заходів контролю та здійснення конкретних процедур контролю.

*Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання*

76. **Аудитор повинен отримати розуміння процесу, який суб'єкт господарювання застосовує для виявлення ризиків бізнесу, пов'язаних з цілями фінансової звітності, і для прийняття рішень щодо заходів для подолання цих ризиків, а також одержаних від них результатів.** Цей процес описують як “процес управління ризиками суб'єкта господарювання”. Він створює основу, відповідно до якої управлінський персонал визначає ризики, якими слід управляти.
77. В ході оцінки структури процесу суб'єкта господарювання в управлінні ризиками та його реалізації аудитор визначає, як управлінський персонал виявляє ризики бізнесу, пов'язані з фінансовою звітністю, оцінює суттєвість цих ризиків і ймовірність їх доступності, після чого приймає рішення щодо заходів управління ними. Якщо процес суб'єкта господарювання щодо оцінки ризиків відповідає конкретним обставинам, він допомагає аудитору у виявленні ризиків суттєвого викривлення.
78. Аудитор надає запити щодо ризиків бізнесу, які виявив управлінський персонал і вважає, що вони можуть призвести до суттєвих викривлень. В ході аудиторської перевірки аудитор може виявити ризики суттєвого викривлення, які не були раніше виявлені управлінським персоналом. В таких випадках аудитор визначає, чи належав основний ризик до такого типу, що мав би бути виявлений процесом оцінки ризиків суб'єкта господарювання, і якщо він належить саме до такого типу, це означає, що процес не спрацював, а відтак, постає питання щодо відповідності застосованого процесу обставинам суб'єкта господарювання. Якщо в результаті цього визначення аудитор доходить висновку, що процесу оцінки ризиків суб'єкта господарювання властиві суттєві слабкі сторони, він повідомляє про це особам, на яких покладена відповідальність за керівництво, як цього вимагає параграф 120.
79. В меншому за розміром суб'єкті господарювання управлінський персонал може не мати формального процесу оцінки ризиків, як описано у параграфі 76. В таких суб'єктах господарювання аудитор обговорює з управлінським персоналом способи визначення ризиків бізнесу управлінцями і шляхи їх вирішення.

*Інформаційні системи, в тому числі пов'язані з ними бізнес-процеси, що стосуються фінансової звітності і обміну інформацією*

80. Інформаційні системи, що мають відношення до фінансової звітності і включають системи бухгалтерського обліку, складаються з процедур та бухгалтерських записів, визначених для ініціювання, обліку, обробки та відображення у звітності операцій (а також подій та умов) суб'єкта господарювання, а також процедур для ведення обліку відповідних активів, зобов'язань та капіталу.
81. **Аудитор повинен отримати розуміння інформаційних систем, в тому числі пов'язаних з нею бізнес-процесів, що стосуються фінансової звітності і передачі інформації, включаючи такі сфери:**
- **Класи операцій, здійснюваних в ході діяльності суб'єкта господарювання, які є суттєвими для фінансових звітів;**
  - **Процедури, ручні і здійснювані за допомогою інформаційних технологій, відповідно до яких операції ініціюють, відображають в обліку, обробляють та відображають у фінансових звітах.**
  - **Відповідні бухгалтерські записи, зроблені вручну або електронним способом, які супроводжують інформацію, та конкретні рахунки у фінансових звітах щодо ініціювання, відображення в обліку, обробки та відображення у звітності операцій.**
  - **Спосіб, в який інформаційна система відображає події та умови, інші ніж класи операцій, що є суттєвими для фінансових звітів.**
  - **Процес підготовки фінансових звітів суб'єкта господарювання, в тому числі суттєві облікові оцінки та розкриття облікової інформації.**
82. В ході отримання цього розуміння аудитор розглядає процедури, які застосовують для передачі інформації з системи обробки операції до головної книги або до систем фінансової звітності. Аудитор також розуміє процедури суб'єкта господарювання, застосовувані для відображення інформації, яка має відношення до фінансової звітності, щодо інших ніж операції подій та умов, таких як амортизація або знос активів і зміни у дебіторській заборгованості.
83. Звичайно, інформаційні системи суб'єкта господарювання включають використання стандартних бухгалтерських проводок в журналах, які слід робити на регулярній основі для відображення в головній книзі таких операцій як продаж, придбання або виплати грошових коштів; або для відображення в обліку бухгалтерських оцінок, які періодично здійснює управлінський персонал, такі як зміни в оцінках дебіторської заборгованості.

РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТУ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЙОГО СЕРЕДОВИЩА  
ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ

84. Процес підготовки фінансової звітності суб'єкта господарювання також включає використання нестандартних проводок в журналі для відображення нерегулярних, незвичайних операцій або коригуючих проводок. Приклади таких проводок можуть включати коригуючі проводки з метою консолідації і проводки для відображення об'єднання компаній чи вибуття (активів) або нерегулярні оцінки, наприклад оцінка погіршення якості активів. В ручних системах обліку, де головна книга існує на паперових носіях, нестандартні журнальні проводки можна виявити шляхом перевірки головної книги, журналів та супроводжувальної документації. Однак, у випадку застосування автоматизованих процедур ведення головної книги і підготовки фінансових звітів, такі проводки можуть існувати тільки в електронному вигляді і їх можна легко виявити шляхом комп'ютеризованих методів аудиторської перевірки.
85. Підготовка фінансових звітів суб'єкта господарювання також включає процедури, які спрямовані на забезпечення накопичення, відображення, обробки, узагальнення і належного подання у фінансових звітах інформації, розкриття якої вимагається застосовною концептуальною основою фінансової звітності.
86. Для отримання розуміння, аудитор вивчає ризики суттєвого викривлення, пов'язані з неналежним ухиленням від контролю щодо проводок в журналах і контролю, який стосується нестандартних журнальних проводок. Наприклад, автоматизований процес і заходи контролю можуть зменшити ризик випадкової помилки, але можуть бути не в змозі подолати можливий ризик неналежного ухилення від такого автоматизованого процесу окремими особами, наприклад, шляхом зміни сум, які в автоматичному режимі передаються до головної книги або до системи фінансової звітності. Крім того, аудитор завжди усвідомлює, що в разі використання інформаційних технологій для автоматизованої передачі інформації, може існувати мало видимих доказів такого втручання в інформаційні системи, або вони можуть не існувати взагалі.
87. Аудитор також має розуміти яким чином вирішується питання невірної обробки операцій, наприклад, чи існує автоматизований файл "тимчасових статей до з'ясування" і яким чином суб'єкт господарювання використовує його для забезпечення вчасного з'ясування таких статей, а також як система обробляє і обліковує випадки ухилення або обходу запроваджених видів контролю.
88. Аудитор отримує розуміння інформаційних систем суб'єкта господарювання, що стосуються фінансової звітності у спосіб, який відповідає обставинам суб'єкта господарювання. Це включає розуміння виникнення операцій у бізнес-процесах суб'єкта господарювання. Бізнес-процеси суб'єкта господарювання є тими видами діяльності які спрямовані на придбання, продаж або розподіл активів та послуг суб'єкта

господарювання; на забезпечення дотримання законів та нормативних актів; і на відображення, в тому числі інформації з бухгалтерського обліку та фінансовій звітності.

89. **Аудитор повинен розуміти, як суб'єкт господарювання передає інформацію щодо функцій фінансової звітності, обов'язків та суттєвих питань, пов'язаних з фінансовою звітністю.** Передача інформації включає розуміння функцій окремих осіб та обов'язків, пов'язаних з внутрішнім контролем за фінансовою звітністю і може набувати таких форм як рекомендації з фінансової звітності або посібник з викладом політики. Вона також включає міру, якою персонал розуміє узгодження їх індивідуальних функцій в інформаційній системі фінансової звітності з функціями інших осіб, і способи повідомлення про відхилення у звітності представникам відповідного вищого рівня (управління) в структурі суб'єкта господарювання. Відкриті канали обміну інформацією допомагають забезпечити сповіщення про відхилення і застосування належних заходів. Розуміння аудитором шляхів передачі інформації, пов'язаної з питаннями фінансової звітності також включає обмін інформацією між управлінським персоналом і особами, наділеними повноваженнями керівництва, зокрема, з комітетом з аудиту а також із зовнішніми сторонами, наприклад з представниками регулюючих органів.

*Процедури контролю*

90. **Аудитор повинен отримати достатнє розуміння процедур контролю для оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні твердження і для визначення подальших процедур аудиторської перевірки відповідно до оцінених ризиків.** Процедури контролю це політика і процедури, які допомагають забезпечити виконання вказівок управлінського персоналу; наприклад, забезпечення виконання заходів, необхідних для усунення ризиків, які загрожують досягненню цілей суб'єкта господарювання. Функції контролю в автоматизованих системах і в системах з ручним режимом мають різні цілі і здійснюється на різних організаційних та функціональних рівнях. Прикладами конкретних видів процедур контролю є діяльність, пов'язана з:

- Санкціонуванням;
- Перевіркою результатів діяльності;
- Обробкою інформації;
- Фізичним контролем;
- Розмежуванням обов'язків.

91. В ході отримання розуміння процедур контролю аудитор в першу чергу розглядає, чи здійснюються процедури контролю, і яким чином конкретна процедура контролю, взята окремо або у поєднанні з іншими

РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТУ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЙОГО СЕРЕДОВИЩА  
ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ

процедурами, запобігає, або виявляє і виправляє, суттєві викривлення в класах операцій, в залишках на рахунках або в розкритті інформації. Процедурами контролю, які мають відношення до аудиту, є такі види заходів, стосовно яких, на думку аудитора, необхідно отримати розуміння для оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні твердження і для визначення і виконання подальших процедур аудиторської перевірки, які дозволяють оцінити ризики. Аудиторська перевірка не вимагає розуміння всіх процедур контролю, пов'язаних з кожним суттєвим класом операцій, залишками на рахунках і розкриттям інформації у фінансових звітах, або з кожним твердженням щодо них. Основну увагу аудитор приділяє визначенню і отриманню розуміння процедур контролю, що охоплюють ті області, які, на думку аудитора, більш ймовірно можуть містити суттєве викривлення інформації. Якщо досягнення одних і тих самих цілей забезпечується численними видами процедур контролю, аудитору немає потреби отримувати розуміння кожної процедури, спрямованої на досягнення цієї мети.

92. При визначенні необхідності приділити додаткову увагу отриманню розуміння процедур контролю аудитор враховує знання щодо їх наявності або відсутності, отримані в результаті розуміння інших складових внутрішнього контролю. При визначенні доречності процедур контролю для аудиторської перевірки, аудитор розглядає ризики, які він виявив і які можуть призвести до суттєвого викривлення. Також, процедури контролю є доречними для аудиторської перевірки, якщо від аудитора вимагається оцінка цих процедур згідно положень параграфів 113 та 115.
93. **Аудитору слід отримати розуміння реакції суб'єкта господарювання у відповідь на ризики, спричинені інформаційними технологіями.** Використання інформаційних технологій впливає на спосіб реалізації процедур контролю. Аудитор визначає, чи є відповідною реакція суб'єкта господарювання на ризики, створювані інформаційними технологіями, чи були запроваджені ефективні загальні процедури контролю в системі інформаційних технологій і процедури контролю за прикладними програмами в системах інформаційних технологій. З точки зору аудитора, контроль систем інформаційних технологій є ефективним, якщо забезпечується цілісність інформації і безпека даних, які обробляються цією системою.
94. Загальні процедури контролю в системі інформаційних технологій є політикою та процедурами, які пов'язані із численними прикладними програмами та підтримкою ефективного функціонування процедур контролю за прикладними програмами, які допомагають забезпечити постійну і належну діяльність інформаційних систем. Загальні процедури контролю в системі інформаційних технологій, які підтримують цілісність інформації та безпеку даних, як правило, включають контроль таких аспектів:



- функціонування центру даних та мережі;
- придбання програмного забезпечення, його заміна та обслуговування;
- безпека доступу;
- придбання прикладних систем, їх розробка та обслуговування.

Як правило, ці процедури контролю реалізуються для подолання ризиків, зазначених вище у параграфі 60.

95. Процедури контролю за прикладними програмами можуть виконуватися в ручному режимі або бути автоматизованими процедурами, які як правило, функціонують на рівні бізнес-процесів. Процедури контролю за прикладними програмами можуть носити запобіжний характер, або бути спрямованим на виявлення відхилень. Їх мета полягає у забезпеченні цілісності бухгалтерських записів. Відповідно, процедури контролю за прикладними програмами пов'язані з процедурами, які застосовують для ініціювання, відображення в обліку, обробки та відображення у звітах операцій, або інших фінансових даних. Ці процедури контролю дозволяють забезпечити санкціонування, повне і точне відображення в обліку, а також обробку виконаних операцій. Приклади включають контрольну перевірку введених даних, перевірку послідовності нумерації та ручний наступний контроль повідомлень про виключні ситуації або внесення поправок в момент вводу даних.

## Моніторинг заходів контролю

96. Аудитор повинен отримати розуміння основних видів діяльності, які застосовує суб'єкт господарювання для моніторингу внутрішнього контролю фінансової звітності (в тому числі тих, що пов'язані з заходами контролю, доречними для аудиторської перевірки), а також способу, в який суб'єкт господарювання ініціює внесення змін до заходів контролю.
97. Моніторинг заходів контролю є процесом, спрямованим на оцінку результатів здійснення внутрішнього контролю за певний відрізок часу. Він передбачає оцінку структури та своєчасної реалізації процедур контролю, а також внесення необхідних змін відповідно до змін в умовах. Управлінський персонал забезпечує моніторинг заходів контролю шляхом постійної діяльності, окремих оцінок або поєднанням обох способів. Діяльність з постійного моніторингу часто є складовою звичайної регулярно здійснюваної діяльності суб'єкта господарювання і передбачає регулярну діяльність найвищого управлінського персоналу та управлінського персоналу.
98. В багатьох суб'єктах господарювання внутрішні аудитори або персонал, які здійснюють подібні функції, роблять свій внесок в моніторинг діяльності суб'єкта господарювання. Додаткові рекомендації містяться у

МСА 610 "Розгляд роботи внутрішнього аудиту". Діяльність управлінського персоналу з моніторингу може включати використання інформації, отриманої в результаті обміну інформацією з зовнішніми сторонами, як-то скарги клієнтів або зауваження регулюючих органів, які можуть вказувати на проблеми, або висвітлювати області, які вимагають вдосконалення.

99. Значні обсяги інформації, яка використовується у моніторингу, можна отримати з інформаційної системи суб'єкта господарювання. Якщо управлінський персонал припускає, що дані, які використовуються для моніторингу, є точними, і не мають жодних упереджень щодо такого припущення, тоді помилки, що можуть існувати в цій інформації, потенційно спричинять невірні висновки управлінського персоналу за результатами моніторингу. Аудитор отримує розуміння джерел інформації, пов'язаної із здійсненням моніторингу, а також підстав, на яких управлінський персонал вважає цю інформацію достатньо надійною для таких цілей. Якщо аудитор має намір використати інформацію суб'єкта господарювання, підготовлену з метою моніторингу, наприклад, звіт внутрішнього аудитора, аудитор визначає, чи надає ця інформація надійну основу і чи є вона достатньо деталізована для його цілей.

### **Оцінка ризиків суттєвого викривлення**

100. Аудитор повинен виявити і оцінити ризики суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів і на рівні твердження за класами операцій, залишками на рахунках та на рівні розкриття інформації. З цією метою аудитор повинен:
- Визначити ризики шляхом отримання розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, в тому числі відповідних функцій контролю, пов'язаних з ризиками, а також шляхом розгляду класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації у фінансових звітах;
  - З'ясувати, як виявлені ризики можуть вплинути на твердження;
  - Визначити значущість ризиків, а відтак їх здатність призвести до суттєвих викривлень у фінансових звітах;
  - Визначити вірогідність суттєвих викривлень у фінансових звітах, спричинених ризиками.
101. Аудитор використовує інформацію, зібрану в ході здійснення процедур з оцінки ризиків як аудиторський доказ на підтримку оцінки ризиків (в тому числі аудиторські докази, отримані при оцінці структури заходів контролю і визначає, чи були вони впроваджені, чи ні). Аудитор використовує оцінку ризиків для визначення характеру, часу та обсягу подальших процедур аудиторської перевірки, які слід виконати.

102. Аудитор визначає, 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. Ці останні ризики (ризики на рівні фінансових звітів) можуть бути наслідком слабого середовища контролю.
103. За своїм характером ризики, що виникають внаслідок слабого середовища контролю, ймовірно, не будуть обмежуватися конкретними окремими ризиками суттєвого викривлення за класами операцій, залишками на рахунках та розкриттям інформації. Більш значний вплив на фінансові звіти скоріше матимуть такі слабкі сторони, як недостатня компетентність управлінського персоналу, що може вимагати відповідних дій від аудитора.
104. В ході оцінки ризиків аудитор може виявити заходи контролю, які, ймовірно, запобігатимуть, або виявлятимуть і виправлятимуть суттєві викривлення в конкретних твердженнях. Загалом, аудитор отримує розуміння процедур контролю і пов'язує їх з твердженнями в контексті процесів і систем, в яких вони існують. Такий підхід є корисним, оскільки часто окремі заходи контролю самі по собі не запобігають ризику. Часто тільки різноманітні процедури контролю у поєднанні з елементами внутрішнього контролю можуть вирішити проблему ризику.
105. І навпаки, деякі заходи контролю можуть мати конкретний вплив на окремі твердження, представлені у певному класі операцій або залишків на рахунках. Наприклад, заходи контролю, які впроваджує суб'єкт господарювання на забезпечення належного обліку і відображення працівниками результатів річного фізичного обліку запасів безпосередньо пов'язані з існуванням та повнотою тверджень щодо залишків на рахунку обліку запасів.
106. Заходи контролю можуть безпосередньо або опосередковано бути пов'язані з твердженням. Чим більше опосередкованим є зв'язок, тим менш ефективним може виявитися такий контроль в запобіганні, або виявленні і виправленні викривлень в таких твердженнях. Наприклад, огляд менеджером з продажу зведених даних за результатами реалізації в конкретних магазинах за регіонами, як правило, лише опосередковано пов'язаний з повнотою твердження про доходи від продажу. Відповідно, зменшення ризику за цим твердженням може виявитися менш ефективним, аніж процедури контролю, які більш безпосередньо зв'язані з цим твердженням, такі як зіставлення вантажних документів з документами щодо оплати.
107. Розуміння аудитором внутрішнього контролю може викликати сумнів щодо можливості аудиту фінансових звітів суб'єкта господарювання. Занепокоєння щодо цілісності управління суб'єкта господарювання може бути настільки серйозним, що його результатом буде висновок аудитора

про неможливість проведення аудиторської перевірки через невірне відображення інформації у фінансових звітах управлінським персоналом. Також, в результаті занепокоєння аудитора стосовно стану та надійності бухгалтерських записів суб'єкта господарювання він може дійти висновку, що наявність достатніх і належних аудиторських доказів на підтримку безумовно позитивної думки аудитора щодо фінансових звітів є мало ймовірною. За таких обставин аудитор розглядає умовно позитивну думку або відмову від висловлення думки, але в деяких випадках єдиним виходом для аудитора буде відмова від завдання.

### **Суттєві ризики, які вимагають спеціального розгляду аудитором**

108. **Однією із складових завдання аудитора з оцінки ризику, наведеної в параграфі 100, є необхідність визначити, які з виявлених ризиків, згідно судження аудитора, є ризиками, що вимагають особливого розгляду аудитором (такі ризики визначаються як “суттєві ризики”).** Крім того, параграфи 44 та 51 МСА 330 містять опис наслідків для подальших процедур аудиторської перевірки у визначенні ризику як суттєвого.
109. Ідентифікація суттєвих ризиків, які здебільшого виявляють в результаті аудиту, є справою професійного судження аудитора. При формуванні судження аудитор враховує вплив виявлених заходів контролю, пов'язаних з цим ризиком, для того щоб визначити характер ризику, вірогідну величину потенційного викривлення, включаючи можливість того, що цей ризик може призвести до численних викривлень, та таку ймовірність наявності цього ризику, яка вимагає спеціального розгляду аудитором. Звичайні, нескладні операції, які підлягають систематичній обробці менш ймовірно призведуть до суттєвих ризиків, оскільки для них ризик є менш властивим. З іншого боку, суттєві ризики часто виникають в результаті ризиків бізнесу, які є наслідком суттєвого викривлення. При вивченні характеру ризиків аудитор розглядає низку питань, в тому числі такі:
- чи пов'язаний ризик з нещодавніми подіями в бухгалтерському обліку, економічними або іншими подіями, а отже вимагає особливої уваги;
  - складність операцій;
  - чи стосується ризик суттєвих операцій зі зв'язаними сторонами;
  - міру суб'єктивізму в оцінці фінансової інформації, пов'язаної з цим ризиком, особливо тієї, що містить широкий діапазон оцінки невизначеності.
  - чи стосується ризик суттєвих операцій, що виходять за межі звичайної діяльності суб'єкту господарювання, або ж виглядають незвичайними з інших причин.

110. Суттєві ризики часто бувають пов'язаними з незвичайними операціями та з питаннями судження. Незвичайні операції є не простими операціями через їх характер або обсяг, а відтак не здійснюються часто. Міркування судження можуть включати попередні облікові оцінки, яким суттєвою мірою притаманна неточність.
111. Ризик суттєвого викривлення може бути більшим для ризиків, пов'язаних зі суттєвими незвичайними операціями, які є результатом наступних проблем:
- більшого втручання управлінського персоналу у визначення облікових підходів;
  - більшого ручного втручання у збір та обробку даних;
  - складні розрахунки або принципи бухгалтерського обліку;
  - характер незвичайних операцій, що може ускладнювати для суб'єкта господарювання впровадження ефективного контролю ризиків.
112. Ризик суттєвого викривлення може бути більшим для ризиків, пов'язаних з питаннями суттєвих суджень, які вимагають попередніх облікових оцінок і виникають в результаті наступних проблем:
- принципи бухгалтерського обліку для облікових оцінок або для визнання доходу можуть підлягати різному тлумаченню;
  - необхідне судження може бути суб'єктивним, складним, або вимагати припущень щодо впливу майбутніх подій, наприклад, судження щодо справедливої вартості.
113. **Щодо суттєвих ризиків, аудитор у слід оцінити структуру відповідних процедур контролю суб'єкта господарювання, якщо він ще так не вчинив, включаючи відповідні заходи контролю, і визначити, чи були вони впроваджені.** Розуміння заходів контролю суб'єкта господарювання, пов'язаних з суттєвими ризиками є необхідним для забезпечення аудитора належною інформацією для розробки ефективного підходу у проведенні аудиторської перевірки. Управлінський персонал має усвідомлювати наявність суттєвих ризиків; однак, часто ризики, пов'язані із суттєвими незвичайними операціями або з питаннями судження з меншою ймовірністю є предметом звичайних заходів контролю. Таким чином, розуміння аудитором наявної структури та впровадження заходів контролю для таких суттєвих ризиків має включати відповідь на питання: чи на ці ризики реагує і яким саме чином реагує найвищий управлінський персонал, а також чи були впроваджені для подолання ризиків такі процедури контролю як огляд припущень найвищим управлінським персоналом або експертами, і формальний процес для оцінки або схвалення особами, наділеними повноваженнями найвищого керівництва. Наприклад, у випадку таких одноразових подій як одержання повідомлення про суттєвий судовий позов, розгляд

РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТУ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЙОГО СЕРЕДОВИЩА  
ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ

відповіді суб'єкта господарювання включатиме, зокрема, такі питання: чи були залучені відповідні фахівці (такі як внутрішні і зовнішні радники з юридичних питань), чи була здійснена оцінка потенційних наслідків, як пропонується розкривати ці обставини у фінансових звітах.

114. Якщо реакція управлінського персоналу не була належною, і не були впроваджені процедури контролю суттєвих ризиків, і якщо, в результаті, аудитор вважає що внутрішньому контролю властива суттєва слабкість, аудитор повідомляє про це всіх осіб, наділених повноваженнями вищого керівництва, як цього вимагають положення параграфу 120. За таких обставин аудитор також розглядає наслідки для оцінки ризику аудитором.

**Ризики, за якими самі тільки процедури по суті не забезпечують достатніх належних аудиторських доказів**

115. **Однією із складових завдання аудитора з оцінки ризику, наведеної в параграфі 100, є необхідність оцінки структури і впровадження реалізації заходів контролю суб'єкта господарювання, в тому числі відповідної діяльності з контролю за тими ризиками, щодо яких, за судженням аудитора, неможливо або не доцільно зменшувати ризики суттєвого викривлення на рівні твердження до прийнятого низького рівня з врахуванням аудиторських доказів, одержаних тільки шляхом виконання процедур по суті.** Наслідки виявлення таких ризиків для подальших процедур аудиту розглядаються в параграфі 25 МСА 330.
116. Розуміння систем інформації суб'єкта господарювання, що стосуються фінансової звітності, дозволяє аудитору виявити ризики суттєвого викривлення, безпосередньо пов'язані з відображенням в обліку звичайних класів операцій або залишків на рахунках і з підготовкою фінансових звітів; це включає ризики 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.
117. Характеристика звичайних щоденних операцій в ході здійснення бізнесу часто дозволяє використовувати високоавтоматизовану обробку з незначним ручним втручанням, або взагалі без нього. За таких обставин виконання лише процедур по суті щодо ризиків може виявитися неможливим. Наприклад, за обставин, коли суттєві обсяги інформації суб'єкта господарювання ініціюються, обліковуються, обробляються та відображаються у звітності електронними засобами, подібними до засобів в інтегрованій системі, аудитор може дійти висновку про неможливість визначення ефективних процедур по суті, які самі по собі могли б забезпечити належний аудиторський доказ того, що відповідні класи операцій або залишків на рахунках не є суттєво викривленими. В

таких випадках аудиторські докази можуть бути доступними тільки в електронній формі, а їх достатність і належність звичайно залежатиме від ефективності процедур контролю за їх повнотою і точністю. Далі, потенційна можливість неналежного ініціювання інформації або внесення до неї змін, які не будуть виявлені, може бути більшою якщо інформація ініціюється, обліковується, обробляється та відображається у звітності виключно в електронній формі, а належні процедури контролю не дають ефективних результатів.

118. 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, включають такі:

- суб'єкт господарювання, який в ході своєї діяльності використовує інформаційні технології для ініціювання розпоряджень на придбання і доставку товарів на основі визначених правил щодо асортименту і обсягу замовлення, а також оплати відповідних рахунків кредиторів згідно генерованих системою рішень, що ініціюються після підтвердження доставки товарів і умов оплати, окрім документів, підготовлених і утримуваних в системі інформаційних технологій, не існує жодних інших документів з розміщених замовлень або отриманих товарів.
- суб'єкт господарювання, який надає послуги клієнтам через електронні засоби (наприклад, Інтернет - провайдер, або компанія, що надає послуги у сфері телекомунікації) і використовує інформаційні технології для підготовки переліку послуг, пропонуваних його клієнтам, ініціює і обробляє рахунки на оплату послуг і автоматично відображає ці суми в електронних бухгалтерських записах, які використовуються для підготовки фінансових звітів.

### Перегляд оцінки ризиків

119. 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. Зокрема, оцінений ризик може базуватися на очікуваному ефективному застосуванні процедур контролю з метою запобігання або виявлення і виправлення суттєвих викривлень на рівні твердження. В ході виконання тестів з перевірки процедур контролю для одержання аудиторських доказів щодо їх операційної ефективності, аудитор може отримати аудиторський доказ неефективності процедур контролю у відповідні моменти під час аудиту. Подібним чином, в ході виконання процедур по суті аудитор може виявити викривлення в сумах або частоті, які будуть вище від оцінки ризику аудитором. 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. Подальші рекомендації містяться у параграфах 66 та 70 МСА 330.

## **Обмін інформацією з найвищим управлінським та управлінським персоналом**

120. Аудитору слід якнайшвидше ознайомити найвищий управлінський та управлінський персонал (на відповідному рівні відповідальності) з суттєвими слабкими сторонами в структурі або у реалізації внутрішнього контролю, які привернули увагу аудитора.
121. Якщо аудитор виявляє ризики суттєвого викривлення, які не є предметом контролю з боку суб'єкта господарювання, чи щодо яких відповідний контроль не є належним, або ж, за міркуванням аудитора, існує суттєва слабкість в процесі оцінки ризику суб'єкта господарювання, в таких випадках аудитор включає такі слабкі сторони, притаманні внутрішньому контролю, до інформації з питань аудиту, яка представляє інтерес для найвищого управлінського персоналу. Див. МСА 260 "Повідомлення інформації з питань аудиторської перевірки найвищому управлінському персоналові".

## **Документація**

122. Аудитор має відобразити в документах:
  - а) обговорення серед членів групи з виконання завдання питань доступності фінансових звітів суб'єкта господарювання суттєвим викривленням через шахрайство або помилки і суттєві рішення, що були прийняті;
  - б) ключові елементи розуміння, отриманого стосовно кожного з аспектів суб'єкта господарювання і його середовища, визначені у параграфі 20, в тому числі складові внутрішнього контролю, зазначені у параграфі 43, для оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансових звітів; джерела інформації, завдяки якій було отримане зазначене розуміння; та процедури оцінки ризику;
  - в) виявлені і оцінені ризики на рівні фінансових звітів і на рівні твердження, як це вимагає параграф 100; та
  - г) виявлені ризики та пов'язані з ними процедури контролю, оцінені відповідно до вимог параграфів 113 та 115.
123. Спосіб відображення цих питань в документах визначає сам аудитор, застосовуючи професійне судження. Зокрема, результати оцінки ризиків можуть бути задокументовані окремо, або ж можуть бути відображені в



документах аудитора, які стосуються подальших процедур (додаткові рекомендації містяться у параграфі 73 МСА 330). Приклади поширених методів, які застосовуються окремо або у поєднанні, включають опис, анкети, перевірочні списки та блок-схеми. Такі методи також можуть виявитися корисними для відображення в документах оцінки аудитором ризиків суттєвого викривлення у фінансових звітах на загальному рівні і на рівні твердження. Форма і обсяг відображення у документах залежать від характеру, розміру та складності суб'єкта господарювання та його внутрішнього контролю, наявності інформації від суб'єкта господарювання та конкретної методології аудиту, застосованої в ході аудиторської перевірки. Наприклад, відображення в документах розуміння складної системи інформації, в якій електронним способом ініціюється, обліковується, обробляється та відображається у звітності великий обсяг інформації, може включати блок-схеми, анкети, або таблиці з деревом рішень. Щодо систем інформації, які застосовують інформаційні технології в обмежених обсягах, не використовують їх взагалі, або ж використовують для незначної кількості операцій (скажімо, для обробки довгострокової заборгованості), цілком достатнім може бути документ у вигляді пам'ятної записки. Як правило, чим складнішим є суб'єкт господарювання, тим ширшими є процедури аудиту, виконані аудитором, а документи, підготовлені аудитором є більшими за обсягом. МСА 230 “Документація” містить керівництво щодо документації в контексті аудиту фінансових звітів.

## Дата набрання чинності

124. Цей МСА є чинним для аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, які починаються 15 грудня 2004 року або пізніше.

## Особливості застосування у державному секторі

1. При проведенні аудиторської перевірки суб'єктів господарювання державного сектора аудитор бере до уваги законодавчу основу та будь-які відповідні нормативні акти, розпорядження або постанови міністерств, які стосуються повноважень аудитора та інших спеціальних вимог до аудиту. Таким чином, отримуючи розуміння регуляторної (нормативної) бази, як це вимагається в параграфі 22 даного МСА, аудитору слід враховувати чинне законодавство і вимоги відповідного органу, який регулює діяльність такого суб'єкта господарювання. Подібним чином, відповідно до положень параграфу 30 цього МСА, аудитор повинен усвідомлювати, що на “цілі управління” суб'єктів господарювання державного сектора можуть впливати міркування щодо державної відповідальності, а це, в свою чергу, може включати цілі, визначені в законодавчих чи нормативних актах, в розпорядженнях уряду чи в директивах міністерств.

РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТУ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЙОГО СЕРЕДОВИЩА  
ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ

2. *Параграфи 47-53 цього МСА містять пояснення процедур контролю, які мають відношення до аудиту. На аудиторів державного сектора часто покладаються додаткові обов'язки, які стосуються внутрішніх процедур контролю, наприклад, вимога щодо розкриття дотримання визначеного Кодексу практики. Також на аудиторів державного сектора може покладатися обов'язок розкривати у звіті за результатами аудиторської перевірки дотримання вимог законодавчих органів. Перевірка ними процедур внутрішнього контролю може бути ширшою і більш деталізованою.*
3. *Параграфи 120 і 121 даного Стандарту стосуються повідомлення інформації щодо слабких сторін. Для аудиторів державного сектора можуть існувати додаткові аспекти такої інформації або вимоги до звітності. Наприклад, може існувати вимога повідомляти про слабкі сторони внутрішнього контролю законодавчому органу або іншому органу управління.*

## **Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища**

Цей додаток забезпечує додаткові рекомендації з питань, які аудитор може розглядати при отриманні розуміння галузі, особливостей регулювання та інших зовнішніх факторів, які впливають на суб'єкт господарювання, в тому числі таких як застосовна концептуальна основа фінансової звітності; характер суб'єкта господарювання; цілі і стратегії та пов'язані з ними ризики бізнесу; оцінка та розгляд результатів фінансової діяльності суб'єкта господарювання. Наведені приклади охоплюють широке коло питань, які стосуються багатьох аудиторських завдань; однак не всі питання можуть мати відношення до кожного завдання, а перелік наведених прикладів не обов'язково є вичерпним. Додаткові рекомендації з питань внутрішнього контролю містяться в Додатку 2.

### **Галузь, нормативна база та інші зовнішні фактори, в тому числі застосовна концептуальна основа фінансової звітності**

Приклади питань, які може розглядати аудитор в ході перевірки, включають такі аспекти:

- Умови галузі
- Ринок та конкуренція, в тому числі попит, місткість та цінова конкуренція;
- Циклічна або сезонна діяльність;
- Технологія продукту, що має відношення до продуктів суб'єкта господарювання;
- Енергопостачання і вартість енергії
- Регулятивне середовище
- Принципи бухгалтерського обліку та особливості практики в галузі
- Нормативна база для регулювання галузі
- Законодавчі та нормативні положення, які суттєво впливають на діяльність суб'єкта господарювання
  - Нормативні вимоги
  - Безпосередня наглядова діяльність
- Оподаткування (податки на корпорації та інші податки)
- Політика уряду, яка на поточний момент впливає на бізнес суб'єкта господарювання
  - Монетарна політика, в тому числі валютне регулювання
  - Фіскальна політика
  - Фінансові стимули (наприклад, державні програми допомоги)

## РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТУ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЙОГО СЕРЕДОВИЩА ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ

- Тарифи, торгові обмеження
- Вимоги, пов'язані з охороною довкілля, що впливають на бізнес суб'єкта господарювання
- Інші зовнішні фактори, які наразі впливають на бізнес суб'єкта господарювання
- Загальний рівень економічної активності (наприклад, спад, зростання)
- Ставки відсотку і доступність фінансування
- Інфляція, ревальвація грошової одиниці.

### **Характер суб'єкта господарювання**

Приклади питань, які може розглядати аудитор в ході перевірки, включають такі аспекти:

#### *Ведення бізнесу*

- Характер джерел отримання доходів (наприклад, виробництво, оптова торгівля, банківська справа, страховий бізнес або надання інших фінансових послуг, імпорتنі/експортні операції, торгівля, комунальні послуги, транспортування, технологічні продукти та послуги);
- Продукти або послуги та ринки (наприклад, основні клієнти та контракти, умови оплати, маржа прибутку, частка ринку, конкуренти, експортні операції, ціноутворення, політика, репутація продуктів, гарантійний сервіс, портфель замовлень, тенденції, стратегія маркетингу та цілі, процес виробництва);
- Здійснення операції (наприклад, етапи та методи виробництва, сегменти бізнесу, надання товарів і послуг, деталі щодо розширення діяльності або її спаду);
- Об'єднання, спільні підприємства та передача функцій стороннім організаціям;
- Використання електронної комерції, в тому числа продаж через Інтернет та діяльність з маркетингу;
- Географічна розпорошеність та галузева сегментація;
- Місцезнаходження виробничих цехів, складських та офісних приміщень;
- Ключові клієнти;
- Важливі постачальники товарів та послуг (наприклад, довгострокові контракти, стабільність поставок, умови оплати, імпорт, способи поставки, як-то система оперативної поставки);
- Робоча сила (наприклад, за місцезнаходженням, постачання, рівні заробітної плати, угоди з профспілками, пенсійні та інші виплати після звільнення, соціальні пакети або умови преміальних виплат, державне регулювання питань зайнятості);

## РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТУ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЙОГО СЕРЕДОВИЩА ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ

- Діяльність та витрати на дослідження і розробки;
- Операції зі зв'язаними сторонами.

### *Інвестиції*

- Придбання, злиття або вибуття видів діяльності (заплановане, або таке, що відбулося нещодавно);
- Інвестиції в цінні папери або їх продаж і кредити;
- Капітальні інвестиції, в тому числі інвестиції в основні засоби та технології, будь-які заплановані або нещодавні зміни;
- Інвестиції в неконсолідовані суб'єкти господарювання, в тому числі в товариства, спільні підприємства та спеціалізовані суб'єкти господарювання.

### *Фінансування*

- Структура групи - основні дочірні підприємства та асоційовані суб'єкти господарювання, в тому числі консолідовані і неконсолідовані структури;
- Структура заборгованості, в тому числі умови, обмеження, гарантії та позабалансові фінансові угоди;
- Лізинг основних засобів для використання в бізнесі;
- Фактичні власники (місцеві, іноземні, ділова репутація та досвід);
- Зв'язані сторони;
- Використання похідних фінансових інструментів.

### *Фінансова звітність*

- Принципи бухгалтерського обліку та особливості галузевої практики;
- Практика визнання доходу;
- Облік справедливої вартості;
- Запаси (наприклад, місцезнаходження, кількість);
- Активи, зобов'язання та операції, деноміновані в іноземній валюті;
- Суттєві категорії, властиві конкретній галузі (наприклад, кредити та інвестиції для банків, дебіторська заборгованість та запаси для виробників, дослідження та розробки для фармацевтичних компаній);
- Відображення в обліку незвичайних або складних операцій, в тому числі у спірній або у новій області (наприклад, відображення в обліку відшкодування на основі акцій);
- Подання фінансових звітів та розкриття інформації у фінансових звітах.

### **Мета, стратегія та пов'язані з ними ризики бізнесу**

Приклади питань, які може розглядати аудитор в ході перевірки, включають такі аспекти:

## РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТУ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЙОГО СЕРЕДОВИЩА ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ

- Існування мети (тобто, як суб'єкт господарювання вирішує питання, пов'язані з галузевою специфікою, нормативними вимогами та з іншими зовнішніми факторами), пов'язаної, наприклад, з таким, як:
  - Події або зміни в галузі (потенційний ризик, пов'язаний з ними, може полягати, скажімо, у відсутності управлінського персоналу відповідної кваліфікації чи браку досвіду для адаптації до певних змін, що відбуваються в галузі);
  - Нові продукти та послуги (пов'язаний з цим потенційний ризик може, наприклад, полягати у зростанні недоброякісної продукції);
  - Розширення бізнесу (пов'язаний з цим потенційний ризик може, наприклад, полягати у неточній оцінці попиту);
  - Нові вимоги щодо бухгалтерського обліку (пов'язаний з цим потенційний ризик може, наприклад, полягати у їх неповному або неналежному запровадженні, або у зростанні витрат);
  - Нормативні вимоги (пов'язаний з цим потенційний ризик може, наприклад, полягати у більшому законодавчому тиску);
  - Поточні та майбутні фінансові потреби (пов'язаний з цим потенційний ризик може, наприклад, полягати у втраті фінансування через нездатність суб'єкта господарювання виконати вимоги);
  - Використання інформаційних технологій (пов'язаний з цим потенційний ризик може, наприклад, полягати у несумісності систем і процесів).
- Результати реалізації стратегії, особливо будь-які наслідки, які призведуть до нових вимог бухгалтерського обліку (пов'язаний з цим потенційний ризик може, наприклад, полягати у неповному або неналежному впровадженні).

### **Оцінка і огляд результатів фінансової діяльності**

Приклади питань, які може розглядати аудитор в ході перевірки, включають такі аспекти:

- Ключові показники (коефіцієнти та оперативна статистика);
- Ключові показники результатів діяльності;
- Оцінка результатів роботи працівників та політика щодо стимулюючої винагороди (виплати премій);
- Тенденції;
  - Застосування прогнозів, бюджетів та аналізу відхилень;
  - Аналітичні звіти і звіти за результатами кредитного рейтингу;
  - Аналіз конкурентів;
  - Результати фінансової діяльності за періодами (зростання доходів, прибутковість, леверідж).

## Складові внутрішнього контролю

1. Згідно вимог параграфу 43 та опису у параграфах 67-99, внутрішній контроль містить наступні складові:
  - а) середовище контролю;
  - б) процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання;
  - в) інформаційні системи, в тому числі пов'язані з ними бізнес-процеси, що стосуються фінансової звітності, і обмін інформацією;
  - г) процедури контролю;
  - г) моніторинг контролю.

Далі в цьому додатку наводяться пояснення наведених вище компонентів і їх зв'язку з аудиторською перевіркою фінансових звітів.

### Середовище контролю

2. Середовище контролю охоплює ставлення, обізнаність, дії управлінського персоналу та найвищого управлінського персоналу у сфері внутрішнього контролю суб'єкта господарювання та визначенні його важливості для суб'єкта господарювання. Середовище контролю також включає функції найвищого управління та управління і впливає на усвідомлення контролю його працівниками. Воно являє собою основу ефективного внутрішнього контролю, забезпечуючи дисципліну та структуру.
3. Середовище контролю охоплює наступні елементи:
  - а) *Повідомлення інформації та впровадження чесності і етичних цінностей.* Ефективність контролю не можна ставити вище чесності і етичних цінностей людей, які його створюють, реалізують і здійснюють його моніторинг. Чесність і етичні цінності є основоположними елементами середовища контролю, які визначають ефективність його структури, реалізацію і моніторинг інших складових внутрішнього контролю. Чесність і етична поведінка є продуктами етичних стандартів та стандартів поведінки суб'єкта господарювання, того як про них інформують і як їх зміцнюють на практиці. Вони включають заходи управлінського персоналу щодо усунення або зменшення стимулів та спокуси, які можуть підштовхнути персонал до нечесних, протизаконних або неетичних вчинків. Вони також включають інформування персоналу про етичні стандарти та стандарти поведінки суб'єкта господарювання шляхом викладу політики та кодексу професійної етики і демонстрацією прикладу.
  - б) Прагнення до компетентності. Компетентність - це знання та навички, необхідні для виконання завдань, визначених у посадовій інструкції особи. Прагнення до компетентності включає розгляд

РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТУ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЙОГО СЕРЕДОВИЩА  
ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ

управлінським персоналом рівнів необхідної компетентності за конкретними посадами і визначає, як ці рівні відображаються у відповідних навичках і знаннях.

- в) Участь найвищого управлінського персоналу. На усвідомлення суб'єктом господарювання контролю суттєво впливають особи, наділені повноваженнями найвищого управління. Риси, що характеризують осіб, наділених повноваженнями найвищого управління, включають незалежність від управлінського персоналу, їх досвід та положення, ступінь їх залучення у діяльність і вивчення діяльності, відповідність їх дій, інформація, яку вони одержують, міра, якою піднімаються для обговорення і вирішення з управлінським персоналом складні питання, а також їх взаємодія з внутрішніми та зовнішніми аудиторами. Важливість обов'язків осіб, наділених повноваженнями найвищого управління визнається у кодексах професійної етики та в інших нормативних актах та рекомендаціях, які розробляються для осіб, наділених повноваженнями найвищого управління. Інші обов'язки осіб, наділених повноваженнями найвищого управління включають нагляд за структурою та ефективною діяльністю з реалізації сигнальних процедур та процесів огляду ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.
- г) Філософія та стиль роботи управлінського персоналу. Філософія та стиль роботи управлінського персоналу охоплює широке коло характеристик. Ці характеристики можуть включати наступні аспекти: підхід управлінського персоналу до прийняття та моніторингу ризиків бізнесу; ставлення і заходи управлінського персоналу щодо фінансової звітності (вибір консервативного або агресивного підходу з дозволених альтернативних принципів бухгалтерського обліку, а також визначення усвідомлення та консерватизму по відношенню до облікових оцінок); ставлення управлінського персоналу до обробки інформації, функцій бухгалтерського обліку та персоналу.
- д) Організаційна структура. Організаційна структура суб'єкта господарювання забезпечує основу, в межах якої планується, провадиться, контролюється та перевіряється діяльність для реалізації загальних цілей суб'єкта господарювання в цілому. Визначення відповідних організаційних процедур включає розгляд ключових областей в розподілі повноважень і обов'язків та відповідного підпорядкування. Суб'єкт господарювання визначає таку організаційну структуру, яка задовольняє його потребам. Відповідність організаційної структури суб'єкта господарювання залежить, певною мірою, від його розміру та характеру діяльності.
- е) Визначення повноважень та розмежування обов'язків. Цей фактор включає як визначення повноваження та розмежування обов'язків за



## РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТУ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЙОГО СЕРЕДОВИЩА ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ

операційними видами діяльності, так і встановлення ієрархії повноважень. Він також визначає політику щодо належної практики ведення бізнесу, необхідні знання та досвід ключового персоналу та ресурси, які необхідно забезпечити для виконання обов'язків. Крім того, він включає політику та обмін інформацією, спрямовані на розуміння цілей суб'єкта господарювання всіма працівниками, розуміння взаємоузгодження їх дій і внеску кожного окремого працівника для забезпечення реалізації визначених цілей, а також розуміння того як і за що вони несуть відповідальність.

- ж) Політика і практика щодо людських ресурсів. Політика і практика щодо персоналу пов'язана з такими заходами як наймання, професійне орієнтування, підготовка, оцінка, наставництво, підвищення у посаді та виправні заходи. Наприклад, стандарти щодо наймання на роботу осіб з найвищим рівнем кваліфікації - з основною увагою, наприклад, їх освіті, досвіду попередньої роботи, минулих досягнень та доказів чесності та етичної поведінки, демонструють прагнення суб'єкта господарювання до залучення компетентних осіб, яким можна довіряти. Політика щодо підготовки персоналу, яка інформує про майбутні функції та обов'язки і включає таку практику як курси з підготовки та навчальні семінари, ілюструє очікувані рівні результатів діяльності та поведінки. Підвищення у посаді, яке визначається за результатами періодичних атестацій (оцінки результатів), демонструє відданість суб'єкта господарювання просуванню кваліфікованого персоналу на вищі посади з більшою відповідальністю.

### *Застосування для невеликих суб'єктів господарювання*

4. Невеликі за розміром суб'єкти господарювання можуть запроваджувати елементи середовища контролю в інший спосіб ніж суб'єкти господарювання більшого розміру. Наприклад, суб'єкти господарювання невеликого розміру можуть не мати кодексу професійної етики у письмовому викладі, натомість, вони можуть впровадити культуру, яка наголошує на важливості чесності та етичної поведінки шляхом усного оповіщення та прикладу, який демонструє управлінський персонал. Подібним чином, до осіб, наділених повноваженнями найвищого управління в невеликих суб'єктах господарювання, можуть не належати незалежні або зовнішні члени.

### **Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання**

5. Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання є здійснюваним ним процесом для визначення ризиків бізнесу і необхідних заходів для їх вирішення і одержаних результатів. Для цілей фінансової звітності процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання включає визначення управлінським персоналом ризиків, які стосуються підготовки фінансових звітів, які надають достовірне і справедливе відображення

РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТУ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЙОГО СЕРЕДОВИЩА  
ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ

(або ж наведена в них інформація представлена достовірно у всіх суттєвих аспектах) відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності суб'єкта господарювання, оцінку їх суттєвості, оцінку їх ймовірності і прийняття рішень щодо заходів для управління ними. Наприклад, процес оцінки ризиків суб'єктом господарювання може бути спрямований на розгляд суб'єктом господарювання вірогідності невідображення операцій в обліку або на визначення та аналіз суттєвих оцінок, відображених у фінансових звітах. Ризики, пов'язані з надійністю фінансової звітності, також пов'язані з конкретними подіями або операціями.

6. Ризики, що стосуються фінансової звітності, включають зовнішні і внутрішні події та обставини, що можуть впливати на здатність суб'єкта господарювання ініціювати, відображати в обліку і в звітності фінансові дані, які відповідають твердженням управлінського персоналу у фінансових звітах. Після виявлення ризиків, управлінський персонал розглядає їх суттєвість, ймовірність і визначає належні способи управління ними. Управлінський персонал може ініціювати розробку планів, програм або заходів, спрямованих на конкретні ризики, і може вирішити прийняти ризик з міркувань витрат або з інших міркувань. Ризики можуть виникати або змінюватися відповідно до обставин, зокрема, таких як:

- *Зміни в середовищі, в якому провадиться діяльність.* Зміни в регуляторному або в операційному середовищі можуть призвести до змін у конкурентному тиску і до появи суттєво відмінних ризиків.
- *Новий персонал.* Нові працівники можуть мати інше розуміння внутрішнього контролю, або зосереджуватися на інших його аспектах.
- *Нові або модернізовані інформаційні системи.* Суттєві або швидкі зміни в інформаційних системах можуть змінити ризики, пов'язані з внутрішнім контролем.
- *Швидкі темпи росту.* Суттєве або швидке розширення діяльності може створити певне навантаження для контролю і збільшити ризик розвалу процедур контролю.
- *Нові технології.* Впровадження нових технологій у процес виробництва або в інформаційну систему може змінити ризик, пов'язаний з внутрішнім контролем.
- *Нові моделі ведення бізнесу, нові продукти або види діяльності.* Започаткування нового бізнесу або запровадження нових операцій, у сфері яких досвід суб'єкта господарювання є обмеженим, може створити нові ризики, пов'язані з внутрішнім контролем.
- *Корпоративна реструктуризація.* Реструктуризація може супроводжуватися скороченням персоналу і змінами у функції нагляду

або розмежуванням обов'язків, що, в свою чергу, може змінити ризики, пов'язані з внутрішнім контролем.

- *Розширення закордонної діяльності.* Розширення закордонної діяльності або придбання закордонних виробничих одиниць створює нові, часто унікальні ризики, які можуть вплинути на внутрішній контроль, наприклад, на появу додаткових або змінених ризиків в результаті операцій в іноземній валюті.
- *Нові положення бухгалтерського обліку.* Прийняття нових принципів бухгалтерського обліку може вплинути на ризики, пов'язані з підготовкою фінансових звітів.

#### *Застосування невеликими суб'єктами господарювання*

7. Основні концепції оцінки ризиків суб'єкта господарювання стосуються кожного суб'єкта господарювання незалежно від його розміру, але для невеликих суб'єктів господарювання процес оцінки ризиків, ймовірно буде менш формальним і менш структурованим у порівнянні з суб'єктами господарювання більшого розміру. Всі суб'єкти господарювання мають визначені цілі фінансової звітності, але в невеликих суб'єктах господарювання вони можуть визнаватися скоріше неявно, ніж в очевидний спосіб. Управлінський персонал може усвідомлювати ризики, пов'язані з цими цілями без застосування формального процесу, або через безпосереднє спілкування з працівниками та зовнішніми сторонами.

#### **Інформаційні системи, в тому числі пов'язані з ними бізнес-процеси, які стосуються фінансової звітності та обміну інформацією.**

8. Система інформації складається з певної інфраструктури (фізичних компонентів та складових технічного забезпечення), програмного забезпечення, людей, процедур та даних. В ручних або у переважно ручних системах інфраструктура і програмне забезпечення будуть відсутні або матимуть менше значення. Численні інформаційні системи широко застосовують інформаційні технології (ІТ).
9. Інформаційні системи, які мають відношення до цілей фінансової звітності, що включає системи фінансової звітності, складаються з процедур та записів, запроваджених для ініціювання, відображення в обліку, обробки та подання у звітності операцій суб'єкта господарювання (разом з умовами та подіями), а також для обліку пов'язаних з ними активів, зобов'язань та капіталу. Операції можуть ініціюватися в ручному або автоматичному режимі відповідно до запрограмованих процедур. Відображення в обліку включає виявлення і відображення відповідної інформації за операціями або подіями. Обробка включає такі функції як редагування та підтвердження, обчислення, вимірювання, оцінка, підсумовування, узгодження процедур, здійснених в ході виконання автоматизованих процедур або в ручному режимі. Звітність пов'язана з підготовкою фінансових звітів, а також з іншою інформацією, в

РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТУ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЙОГО СЕРЕДОВИЩА  
ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ

електронному вигляді або у паперовій формі, яку суб'єкт господарювання використовує в ході оцінки та перевірки результатів фінансової діяльності суб'єкта господарювання та в ході виконання інших функцій. Якість інформації, що її генерує система, впливає на здатність управлінського персоналу приймати належні рішення в ході управління та контролю за діяльністю суб'єкта господарювання і готувати достовірні фінансові звіти.

10. Відповідно, система інформації охоплює методи і записи які:
  - Виявляють і відображають в обліку всі дійсні операції
  - Своєчасно описують всі операції з достатнім рівнем деталізації, який дозволяє здійснювати належну класифікацію операцій для цілей фінансової звітності.
  - Оцінюють вартість операцій у спосіб, який дозволяє відображати їх належну грошову вартість у фінансових звітах.
  - Визначають відрізок часу, коли відбулася операція для забезпечення її відображення у відповідному обліковому періоді.
  - Подають належним чином операції і пов'язане з ними розкриття інформації у фінансових звітах.
11. Обмін інформацією передбачає надання розуміння окремих функцій та обов'язків, пов'язаних з внутрішнім контролем за фінансовою звітністю. Вона включає певну міру розуміння персоналом зв'язку їх діяльності в інформаційній системі фінансової звітності з роботою інших підрозділів і засобів повідомлення про виключні випадки представникам належного вищого рівня всередині суб'єкта господарювання. Відкритті канали обміну інформацією допомагають забезпечити інформування про виключні випадки і вжиття відповідних заходів.
12. Обмін інформацією може набувати таких форм як посібники з питань політики, рекомендації з бухгалтерського обліку та фінансової звітності та пам'ятні записки. Обмін інформацією може здійснюватися електронними засобами, в усній формі або через заходи управлінського персоналу.

*Застосування невеликими суб'єктами господарювання.*

13. Системи інформації та пов'язані з ними бізнес-процеси, які стосуються фінансової звітності невеликих за розміром суб'єктів господарювання, ймовірно будуть менш формальним порівняно з суб'єктами господарювання більшого розміру. Невеликі суб'єкти господарювання, управлінський персонал яких займає активну позицію, можуть не мати потреби у докладному описі процедур бухгалтерського обліку, складних бухгалтерських записах або у письмовому викладі політики. Обмін інформацією може носити менш формальний характер і її легше забезпечити в невеликих суб'єктах господарювання, аніж у великих,

завдяки їх розміру і меншій кількості рівнів, а також завдяки більшій доступності управлінського персоналу.

### Процедури контролю

14. Функції контролю передбачають визначення політики і процедур, які допомагають забезпечити виконання вказівок управлінського персоналу, наприклад, необхідних заходів на подолання ризиків, які загрожують досягненню визначених цілей суб'єкта господарювання. Діяльність із забезпечення контролю, через інформаційні системи або системи ручного режиму, мають різні цілі та функціональні рівні.
15. Загалом, заходи із забезпечення контролю, доречні для аудиту, можуть бути визначені як політика та процедури, які передбачають наступне:
  - *Перевірка результатів діяльності.* Такі процедури контролю включають перевірку та аналіз фактичних результатів діяльності у порівнянні з бюджетом, прогнозом та результатами діяльності попередніх періодів; розгляд і порівняння відповідних категорій даних - операційного або фінансового характеру, разом з аналізом зв'язку та заходів з вивчення певних причин та заходів для виправлення ситуації; порівняння внутрішніх даних з даними із зовнішніх джерел інформації; та перевірку функціональності або результатів за певними видами діяльності, таких як перевірка кредитної діяльності (наприклад, схвалення та повернення кредитів) менеджером відділу споживчих кредитів банку згідно звітів, наданих відділеннями, регіонами, або звітів за видом кредитування.
  - *Обробка інформації.* Для перевірки точності, повноти та санкціонування операцій застосовуються різноманітні види процедур контролю. Двома широкими групами процедур контролю для систем інформації є загальні заходи контролю в системі інформаційних технологій і заходи контролю за прикладними програмами в системах інформаційних технологій. Заходи контролю за прикладними програмами стосуються обробки окремих прикладних завдань. Такі процедури контролю допомагають забезпечити санкціонування і повне та точне відображення і обробку здійснених операцій. Приклади заходів контролю за прикладними програмами включають перевірку точності записів, ведення і перевірку рахунків та перевірочних балансів, автоматизовані процедури контролю, такі як контрольна перевірка редагування і відстеження в ручному режимі повідомлень про виключні ситуації. Загальні заходи контролю в системі інформаційних технологій є політикою та процедурами, пов'язаними з численними прикладними завданнями і спрямованими на підтримку ефективного функціонування процедур контролю за прикладними програмами шляхом забезпечення безперервної і належної роботи інформаційних систем. Загальні заходи контролю в системі інформаційних технологій, як правило, включають процедури

## РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТУ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЙОГО СЕРЕДОВИЩА ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ

контролю за функціонуванням комп'ютерної мережі; системи придбання програмного забезпечення, його зміни та обслуговування; забезпечення безпеки доступу; придбання, розробка та обслуговування прикладних програм. Такі процедури контролю стосуються головного комп'ютера, міні-машин та середовищ кінцевого користувача. Прикладами таких загальних заходів контролю в системі інформаційних технологій є контроль за змінами в програмі, процедури контролю, що обмежують доступ до програм і даних, процедури контролю за впровадженням нових версій пакетів прикладного програмного забезпечення, процедури контролю за системних програмним забезпеченням, яке обмежує доступ або контролює використання утиліт системи, які можуть внести зміни до фінансових даних або облікових записів, не залишаючи можливість їх відстеження в ході аудиторської перевірки.

- *Фізичний контроль.* Ці види діяльності охоплюють фізичну безпеку активів, в тому числі захист приміщень від несанкціонованого доступу до активів і бухгалтерських записів; санкціонування доступу до комп'ютерних програм та файлів з даними; періодичний підрахунок і порівняння з сумами, відображеними в контрольних записках (наприклад, порівняння результатів фізичної інвентаризації готівкових коштів, цінних паперів та запасів з обліковими записами). Міра, якою фізичний контроль, спрямований на запобігання крадіжки активів, пов'язаний з надійністю підготовки фінансових звітів, а відтак і з аудитом, залежить від таких обставин як міра доступності активів незаконному привласненню. Наприклад, ці процедури контролю, як правило, будуть недоречними в разі втрати запасів, яка викривається після періодичної фізичної перевірки і відображається у фінансових звітах. Однак, якщо в цілях фінансової звітності управлінський персонал цілком покладається на постійно поновлювані бухгалтерські записи, процедури контролю з фізичної безпеки будуть доречними в цілях аудита.
  - *Розмежування обов'язків.* Визначення обов'язків різних осіб щодо санкціонування операцій, відображення їх в обліку та збереження активів має на меті зменшити можливості для будь-якої особи здійснити та приховати помилки або шахрайство в ході виконання своїх звичайних обов'язків. Приклади розмежування обов'язків включають звітування, перевірку та схвалення узгодження, затвердження і контроль документів.
16. Деякі процедури контролю можуть залежати від існування належної політики вищого рівня, запровадженої управлінським персоналом або особами, наділеними повноваженнями найвищого управління. Наприклад, санкціонування процедур контролю може бути делегованим відповідно до встановлених рекомендацій, таких як критерії інвестиційної діяльності, встановлені найвищим управлінським

персоналом; і навпаки, незвичайні операції, такі як суттєве придбання або втрата прав власності, можуть вимагати спеціального схвалення на вищому рівні, в тому числі, в певних випадках, схвалення акціонерами.

*Застосування для невеликих суб'єктів господарювання*

17. Концепції, які лежать в основі процедур контролю в невеликих суб'єктах господарювання, ймовірно будуть подібними до тих, які застосовують суб'єкти господарювання більшого розміру, але формалізація їх застосування буде різною. Далі, для невеликих суб'єктів господарювання певні види заходів контролю можуть виявитися невідповідними через процедури, які застосовує управлінський персонал. Наприклад, якщо управлінський персонал залишає за собою повноваження схвалювати продаж в кредит, суттєві придбання або використання коштів за кредитними лініями, цей підхід може забезпечити сильний контроль за такими видами діяльності, зменшуючи, таким чином, або усуваючи взагалі необхідність забезпечити більш детальний контроль цих видів діяльності. Як виявляється, належне розмежування обов'язків часто створює труднощі для невеликих суб'єктів господарювання. Тим не менше, навіть компанії, в яких працює невеличкий персонал, можуть визначити обов'язки кожного працівника в такий спосіб, який забезпечить їх належне розмежування. Якщо ж це неможливо, можна застосувати нагляд управлінського персоналу за несумісними видами діяльності і, таким чином, досягти цілей контролю.

**Моніторинг заходів контролю**

18. Важливим обов'язком управлінського персоналу є визначення і дотримання внутрішнього контролю на безперервній основі. Моніторинг заходів контролю з боку управлінського персоналу включає перевірку його функціонування згідно визначених завдань і цілей і внесення належних змін до нього відповідно до змін в обставинах. Моніторинг заходів контролю може включати такі види діяльності як перевірка управлінським персоналом вчасності узгодження рахунків з банком, оцінку внутрішніми аудиторами дотримання персоналом з продажу політики суб'єкта господарювання щодо контрактів з продажу, і нагляд юридичного відділу за дотриманням норм професійної етики або практики ведення бізнесу суб'єкта господарювання.
19. Моніторинг заходів контролю є процесом оцінки якості процедур контролю за результатами їх реалізації. Він передбачає оцінку структури та функціонування процедур контролю на своєчасній основі і вжиття необхідних виправних заходів. Моніторинг здійснюється в цілях забезпечення подальшої ефективності в реалізації заходів контролю. Наприклад, якщо не здійснювати моніторинг своєчасності та точності узгодження рахунків з банком, персонал ймовірно, припинить виконання цієї роботи. Моніторинг заходів контролю забезпечується безперервною діяльністю з моніторингу, окремими оцінками або ж поєднанням першого і другого підходів.

РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТУ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЙОГО СЕРЕДОВИЩА  
ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ

20. Безперервна діяльність з моніторингу є невід'ємною складовою звичайної регулярної діяльності суб'єкта господарювання і включає регулярне управління та нагляд. Менеджери з продажу, придбання, виробництва на рівні відділів і на корпоративному рівні постійно залучені до діяльності і можуть ставити питання щодо звітів, які суттєво відрізняються від їх знання цієї діяльності.
21. В багатьох суб'єктах господарювання внутрішні аудитори або персонал, який виконує подібні функції, робить свій внесок до діяльності з моніторингу заходів контролю суб'єкта господарювання шляхом проведення окремих оцінок. Вони регулярно надають інформацію щодо функціонування внутрішнього контролю, зосереджуючи значну увагу на оцінці структури і на діяльності внутрішнього контролю. Вони передають інформацію щодо сильних і слабких сторін, надають рекомендації щодо вдосконалення внутрішнього контролю.
22. Діяльність з моніторингу може включати використання інформації, отриманої від зовнішніх сторін, яка може вказувати на наявність проблем, або висвітлювати певні області, які слід вдосконалити. Клієнти неявно підтверджують дані виставлених рахунків шляхом оплати своїх рахунків-фактур, або шляхом оскарження нарахованих сум. Крім того, регулятори також можуть обмінюватися інформацією з суб'єктом господарювання в питаннях, які впливають на функціонування внутрішнього контролю, наприклад, надаючи інформацію щодо перевірок, здійснених установою з регулювання банківської діяльності. Також, в ході моніторингу управлінський персонал може розглянути інформацію, пов'язану з внутрішнім контролем, яка була надана зовнішніми аудиторами.

*Застосування для невеликих суб'єктів господарювання*

23. Безперервний моніторинг в невеликих суб'єктах господарювання, ймовірно, буде неформальним і, здебільшого, буде здійснюватися в межах загального управління діяльністю суб'єкта господарювання. Активна участь управлінського персоналу в діяльності часто дозволяє виявити суттєві відхилення від очікувань та неточності у фінансових даних, які призводять до заходів з виправлення ситуації і до контролю.



## **Умови та події, які можуть вказувати на ризики суттєвого викривлення**

Далі наводимо приклади умов та подій, які можуть вказувати на існування ризиків суттєвого викривлення. Наведені приклади охоплюють широке коло умов та подій; однак, не всі події та мови можуть мати відношення до кожного завдання з аудиторської перевірки, а перелік прикладів необов'язково має бути вичерпним.

- Діяльність в економічно нестабільних регіонах, наприклад, в країнах зі значним знеціненням грошової одиниці або в країнах з гіперінфляцією.
- Діяльність пов'язана з ризиком нестабільних ринків, наприклад, торгівля ф'ючерсами.
- Складне і надмірне регулювання.
- Проблеми безперервності діяльності підприємства та ліквідності, в тому числі 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 зі зв'язаними сторонами.
- Нестача персоналу з належним знанням бухгалтерського обліку і з належними навичками підготовки фінансових звітів.
- Перестановки на ключових посадах, в тому числі 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.

РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТУ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЙОГО СЕРЕДОВИЩА  
ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ

- 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 тому числі операції всередині компанії та великі доходні операції на кінець періоду.
- Операції, які обліковуються за вказівкою управлінського персоналу, наприклад, рефінансування боргу, продаж активів або класифікація 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 тому числі облікових оцінок.
- Очікувані зміни в законодавстві або умовні зобов'язання, наприклад, гарантії на реалізовану продукцію, фінансові гарантії та заходи для збереження довкілля.

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 320

## СУТТЄВІСТЬ В АУДИТІ

(чинний для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або пізніше 15 грудня 2004 р.)\*

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—3
Суттєвість .....	4—8
Взаємозв'язок між суттєвістю та аудиторським ризиком .....	9—11
Оцінка наслідків викривлень .....	12—16
Повідомлення інформації щодо похибок .....	17

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 320 “Суттєвість в аудиті” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСА.

\* МСА 240 “Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиторської перевірки фінансових звітів”, МСА 315 “Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”, МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” та МСА 500 “Аудиторські докази” викликали відповідні зміни до МСА 320. Відповідні зміни набувають чинності для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або після 15 грудня 2004 р.; їх вже внесено до тексту МСА 320.

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо поняття суттєвості і її взаємозв'язків з аудиторським ризиком.
2. **В процесі проведення аудиторської перевірки аудитор повинен оцінювати суттєвість у взаємозв'язку з аудиторським ризиком.**
3. В “Концептуальній основі фінансової звітності”, розробленій Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, поняття “суттєвість” визначається так:

“Інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення можуть вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від величини суми статті або значущості помилки, допущеної за певних обставин у зв'язку з пропуском або неправильним відображенням. Таким чином, суттєвість скоріше виступає певним порогом або критерієм відсікання, а не основною якісною характеристикою, яка має бути притаманною інформації, щоб вона стала корисною.”

## Суттєвість

4. **Аудиторська перевірка фінансових звітів має на меті надання аудиторіві можливості висловити думку про те, чи складені ці фінансові звіти у всіх суттєвих аспектах відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності.** Оцінка суттєвості є предметом професійного судження.
5. Розробляючи план аудиту, аудитор установлює прийнятний рівень суттєвості з метою виявлення суттєвих (з кількісної точки зору) викривлень. Однак треба враховувати й обсяг (кількість), і характер (якість) викривлень. Прикладами якісних викривлень є: недостатній чи невідповідний опис облікової політики, коли є ймовірність того, що користувач фінансових звітів буде введений в оману таким описом, а також ненадання інформації про порушення нормативних вимог, коли є ймовірність того, що наступне застосування нормативних обмежень суттєво знизить операційні можливості.
6. Аудитор повинен розглянути можливість викривлень порівняно невеликих сум, які в сукупності можуть суттєво вплинути на фінансові звіти. Наприклад, помилка в процедурі, проведеній наприкінці місяця, може свідчити про потенційне суттєве викривлення, яке виникне, якщо така помилка повторюватиметься кожного місяця.
7. Аудитор розглядає суттєвість і на рівні фінансових звітів в цілому, і щодо сальдо окремих рахунків, класів операцій та інформації, що розкривається. На суттєвість можуть впливати законодавчі й нормативні

вимоги, а також фактори, що стосуються сальдо окремих рахунків фінансових звітів і взаємозв'язків між ними. У результаті можна отримати різні рівні суттєвості залежно від досліджуваного аспекту фінансових звітів.

**8. Аудитор повинен оцінювати суттєвість:**

- а) визначаючи характер, розрахунок часу та обсяг аудиторських процедур;**
- б) оцінюючи наслідки викривлень.**

## **Взаємозв'язок між суттєвістю й аудиторським ризиком**

9. Плануючи аудиторську перевірку, аудитор розглядає питання про те, що могло б спричинити суттєве викривлення фінансових звітів. Розуміння аудитором суб'єкту господарювання та його середовища створюють для нього систему координат, на основі якої аудитор розробляє план аудиту та застосовує професійне судження щодо оцінки ризиків суттєвих викривлень фінансових звітів та дій у відповідь на ці ризики на протязі аудиторської перевірки. Це також допомагає аудиторіві встановити суттєвість та оцінити, чи його судження щодо суттєвості залишається відповідним на протязі аудиторської перевірки. Аудиторська оцінка суттєвості, що відноситься до сальдо окремих рахунків, класів операцій та розкриттів, допомагає аудиторіві вирішити, наприклад, питання про те, які статті досліджувати, а також те, чи варто використовувати вибірку й аналітичні процедури по суті. Це дає аудиторіві змогу відібрати аудиторські процедури, котрі, як передбачається, в сукупності зменшать аудиторський ризик до прийнятно низького рівня.
10. Між суттєвістю й аудиторським ризиком є зворотний взаємозв'язок, тобто, чим вище рівень суттєвості, тим нижче аудиторський ризик, і навпаки. Аудитор ураховує зворотний взаємозв'язок між суттєвістю й аудиторським ризиком 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 компенсує це:
- а) знижуючи рівень оціненого ризику суттєвого викривлення, якщо це можливо, і підтверджуючи знижений рівень за допомогою проведення розширених або додаткових тестів контролю; або**
  - б) знижуючи ризик невиявлення помилки шляхом зміни характеру, розрахунку часу та обсягу запланованих процедур по суті.**

**Суттєвість і аудиторський ризик при оцінці аудиторських доказів**

11. Аудиторська оцінка суттєвості й аудиторського ризику на початковій стадії планування може відрізнятись від оцінки після оцінки результатів аудиторських процедур. Це може бути викликано зміною обставин або зміною знань аудитора в результаті виконання аудиторських процедур. Наприклад, якщо аудиторські процедури виконуються до закінчення періоду, аудитор може передбачити результати господарської діяльності і фінансовий стан. Якщо ж фактичні результати діяльності і фінансовий стан суттєво відрізняються, оцінка суттєвості й аудиторського ризику також може змінитися. Крім того, плануючи аудиторську перевірку, аудитор може навмисно встановити прийнятний рівень суттєвості на рівні нижчому, ніж той, що передбачається використати для оцінки результатів аудиторської перевірки. Це може бути зроблено з метою зменшення імовірності невиявлення викривлень, а також з метою надання аудитору певної безпеки під час оцінки наслідків викривлень, виявлених у процесі аудиторської перевірки.

**Оцінка наслідків викривлень**

12. **Оцінюючи, чи підготовлені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах у відповідності до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, аудитор повинен оцінити, чи є суттєвою сукупність не виправлених викривлень, виявлених під час аудиту.**
13. Сукупність не виправлених викривлень охоплює:
- а) конкретні викривлення, виявлені аудитором, у тому числі прямий вплив не виправлених викривлень, виявлених під час аудиту в попередніх періодах;
  - б) найкращу можливу аудиторську оцінку інших викривлень, що їх не можна конкретно визначити (тобто прогнозованих помилок).
14. Аудитор повинен розглянути, чи є сукупність не виправлених викривлень суттєвою. Якщо аудитор дійде висновку про те, що викривлення можуть виявитися суттєвими, йому треба розглянути питання про зменшення аудиторського ризику за допомогою розширення аудиторських процедур або звернення до управлінського персоналу щодо коригування фінансових звітів. У будь-якому випадку управлінський персонал може побажати скоригувати фінансові звіти з урахуванням виявлених викривлень.
15. **Якщо управлінський персонал відмовляється коригувати фінансові звіти, а результати розширених аудиторських процедур не дають аудиторіви змоги зробити висновок, що сукупність не виправлених викривлень не є суттєвою, аудитор повинен розглянути питання про внесення відповідного пояснювального параграфу до аудиторського**

**висновку згідно з МСА 700 “Аудиторський висновок про фінансову звітність”<sup>1</sup>.**

16. Якщо сукупність не виправлених викривлень, виявлених аудитором, наближається до рівня суттєвості, аудитор повинен визначити, чи є ймовірність того, що не виявлені викривлення разом із сукупними не виправленими викривленнями можуть перевищити рівень суттєвості. Отже, в міру того, як сукупні не виправлені викривлення наближаються до рівня суттєвості, аудитор повинен розглянути питання про зменшення ризику за допомогою проведення додаткових аудиторських процедур або вимагати від управлінського персоналу внесення коригувань до фінансових звітів з урахуванням виявлених викривлень.

## **Повідомлення інформації щодо похибок**

17. Якщо аудитор ідентифікував суттєве викривлення внаслідок похибки, він повинен своєчасно повідомити про це управлінський персонал відповідного рівня та розглянути необхідність повідомлення про це найвищого управлінського персоналу у відповідності до МСА 260 “Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналові”.

### **Особливості застосування в державному секторі**

1. *Оцінюючи суттєвість, аудитор, що працює в державному секторі, повинен (крім застосування професійного судження) розглянути законодавчі та нормативні акти, що можуть вплинути на його оцінку. Під час проведення аудиту в державному секторі суттєвість базується також і на “контексті та характері” статті та включає, наприклад, як чутливість, так і цінність. Чутливість стосується таких питань, як, наприклад, відповідність вимогам влади, законодавства або інтереси громадськості.*

<sup>1</sup> МСА 700 “Аудиторський висновок про фінансову звітність” буде відкликано після набуття чинності МСА 700 (переглянутий) “Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансової звітності загального призначення” та МСА 701 “Модифікація висновку незалежного аудитора”. МСА 700 (переглянутий) та МСА 701 набувають чинності для аудиторських висновків, датованих 31 грудня 2006 року або пізніше.

**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 330**  
**АУДИТОРСЬКІ ПРОЦЕДУРИ ВІДПОВІДНО ДО**  
**ОЦІНЕНИХ РИЗИКІВ**

(чинний для аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, що починаються 15 грудня 2004 р. або пізніше. В додатку наведено відповідні зміни до Цього Стандарту, що набудуть чинності в майбутньому)\*

**ЗМІСТ**

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—3
Загальні дії .....	4—6
Аудиторські процедури у відповідь на ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень .....	7—9
Розгляд характеру, часу та обсягу подальших аудиторських процедур .....	10—21
Тести контролю .....	22—47
Процедури по суті .....	48—64
Адекватність подання та розкриття інформації .....	65
Оцінювання достатності та відповідності отриманих аудиторських доказів .....	66—72
Документація .....	73
Дата набрання чинності .....	74

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” слід читати в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, яка визначає застосування та статус МСА.

\* МСА 230 (переглянутий) “Аудиторська документація” викликав відповідні зміни в МСА 330. Ці зміни чинні для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з 15 червня 2006 р. або пізніше. Відповідні зміни наведено в Додатку до цього МСА.



## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартних положень та надання рекомендацій щодо визначення загальних характеристик, а також планування та виконання подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів та тверджень при аудиторській перевірці фінансових звітів. Розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи систему внутрішнього контролю та оцінку ризиків суттєвого викривлення, наведено в МСА 315 “Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвого викривлення”.
2. Далі наведено огляд вимог цього Стандарту:
  - *Загальні дії.* Цей розділ вимагає від аудитора визначити загальні дії для розгляду ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів та надає рекомендації щодо характеру цих дій у відповідь.
  - *Аудиторські процедури у відповідь на ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень.* Цей розділ вимагає від аудитора розробляти та виконувати подальші аудиторські процедури, включаючи перевірки ефективності процедур контролю, якщо це доречно або потрібно, та процедури по суті, характер, визначення часу та обсяг яких відповідають оціненим ризикам суттєвого викривлення на рівні тверджень. Крім того, цей розділ містить питання, які аудитор розглядає, оцінюючи характер, час та обсяг таких аудиторських процедур.
  - *Оцінювання достатності та відповідності отриманих аудиторських доказів.* Цей розділ вимагає від аудитора оцінити, чи залишається відповідною оцінка ризиків, та зробити висновок, чи було отримано достатньо відповідних аудиторських доказів.
  - *Документація.* Цей розділ установлює відповідні вимоги до документації.
3. **З метою зниження аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, аудиторіві слід визначити загальні дії у відповідь на оцінені ризики на рівні фінансових звітів, розробити та виконати аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків на рівні тверджень.** Загальні дії у відповідь, а також характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур - це питання професійного судження аудитора. На додаток до вимог цього МСА, аудитор також дотримується вимог та рекомендацій МСА 240 “Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок під час аудиторської перевірки фінансових звітів”, відповідаючи на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

## Загальні дії

4. **Аудиторів слід визначити загальні дії для розгляду ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів.** Такі дії можуть складатися з необхідності зберігати професійний скептицизм аудиторській групі під час збору та оцінювання аудиторських доказів, призначення досвідченішого персоналу або спеціалістів з особливими навичками або використання експертів<sup>1</sup>, забезпечення більшого ступеня нагляду або включення додаткових елементів непередбачуваності при відборі подальших аудиторських процедур, які слід виконати. Крім того, аудитор може вносити загальні зміни в характер, визначення часу або обсяг аудиторських процедур як загальної дії, наприклад, виконуючи процедури по суті на кінець періоду, а не на проміжну дату.
5. Оцінка ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів залежить від розуміння аудитором середовища контролю. Ефективне середовище контролю може надати можливість аудиторів більше довіряти внутрішньому контролю і достовірності аудиторських доказів, отриманих від суб'єкта господарювання, і тому, наприклад, надасть можливість аудиторів провести деякі аудиторські процедури на проміжну дату, а не на кінець періоду. Якщо середовище контролю має недоліки, аудитор, як правило, проводить більше аудиторських процедур за станом на кінець року, а не на проміжну дату, шукає більше аудиторських доказів на основі процедур по суті, змінює характер аудиторських процедур, аби отримати переконливіші аудиторські докази, або збільшує кількість ділянок аудиту, які слід включити в обсяг аудиту.
6. Отже такі міркування суттєво впливають на загальний підхід аудитора, наприклад, більша увага процедурам по суті (підхід по суті) або підхід, в якому використовуються тести контролю та процедури по суті (комбінований підхід).

## Аудиторські процедури у відповідь на ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень

7. Аудиторів слід планувати та виконувати подальші аудиторські процедури, характер, визначення часу та обсяг яких відповідають оціненим ризикам суттєвого викривлення на рівні тверджень. Мета полягає в визначенні аудитором 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;

---

<sup>1</sup> Призначення персоналу для виконання конкретного завдання відображає оцінку аудиторського ризику, яка ґрунтується на розумінні аудитором суб'єкта господарювання.

- характеристики 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.
8. Оцінка аудитором ідентифікованих ризиків на рівні тверджень створює основу для розгляду відповідного аудиторського підходу до планування та виконання подальших аудиторських процедур. У деяких випадках аудитор може визначити, що, лише виконавши тести контролю, він зможе досягти ефективної дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення щодо конкретного твердження. В інших випадках аудитор може визначити, що лише виконання процедур по суті є відповідним щодо конкретних тверджень, і тому аудитор виключає вплив процедур контролю з відповідної оцінки ризику. Це може відбуватися тому, що процедури оцінки аудиторського ризику не ідентифікували будь-які процедури контролю, що відповідають твердженню, або тому, що тестування ефективності процедур контролю було б неефективною. Проте аудиторіві необхідно бути впевненим, що виконання лише процедур по суті щодо відповідного твердження буде ефективним у зменшенні ризику суттєвого викривлення до прийнятно низького рівня. Часто аудитор може визначити, що комбінований підхід із застосуванням як тестів операційної ефективності заходів контролю, так і процедур по суті є ефективним. Незалежно від обраного підходу аудитор планує та виконує процедури по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку на рахунку та розкриття інформації, як цього вимагає параграф 49.
9. У випадку зовсім малих суб'єктів господарювання, може не бути багато заходів контролю, які міг би ідентифікувати аудитор. З цієї причини ймовірно, що подальші аудиторські процедури аудитора будуть переважно процедурами по суті. В таких випадках на додаток до питань, розглянутих у параграфі 8 вище, аудитор розглядає, чи можливо у відсутності процедур контролю отримати достатні та відповідні аудиторські докази.

### **Розгляд характеру, визначення часу та обсягу подальших аудиторських процедур**

#### *Характер*

10. 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. Певні аудиторські процедури можуть бути більш відповідними для деяких твердження, ніж інші. Наприклад, стосовно доходу тести контролю можуть бути найбільш чутливими до оцінених ризиків викривлення в твердженні про повноту, у той час як процедури по суті можуть бути найбільш чутливими до оцінених ризиків викривлення в твердженні про існування.

11. Вибір аудитором аудиторських процедур ґрунтується на оцінці ризику. Чим вища оцінка ризику аудитором, тим достовірніші та доречніші аудиторські докази, яких прагне аудитор від процедур по суті. Це може впливати як на тип аудиторських процедур, які слід виконати, так і на їх поєднання. Наприклад, аудитор може підтвердити повноту умов контракту з третьою стороною, перевіrivши документи.
12. Визначаючи, які аудиторські процедури слід виконати, аудитор розглядає підстави для оцінки ризику суттєвого викривлення на рівні тверджень для кожного класу операцій, залишку на рахунках та розкриття інформації. Це включає розгляд конкретних характеристик кожного класу операцій, залишку на рахунках або розкриття інформації (тобто, властиві ризики) та того, чи враховує оцінка аудиторського ризику заходи контролю суб'єкта господарювання (тобто, ризик контролю). Наприклад, якщо аудитор вирішує, що існує менший ризик того, що відбудеться суттєве викривлення внаслідок конкретних характеристик класу операцій без розгляду пов'язаних з ним процедур контролю, аудитор може визначити, що аналітичні процедури по суті самі можуть надати достатні та відповідні аудиторські докази. З іншого боку, якщо аудитор очікує, що існує менший ризик того, що відбудеться суттєве викривлення тому, що суб'єкт господарювання має ефективні процедури контролю, та аудитор планує розробити процедури по суті, виходячи з ефективного функціонування таких процедур контролю, тоді аудитор виконує тести контролю для отримання аудиторських доказів щодо його операційної ефективності. Це може бути, наприклад, для класу операцій з достатньо постійними, нескладними характеристиками, які регулярно обробляються та контролюються інформаційною системою суб'єкта господарювання.
13. Аудитор повинен отримати аудиторські докази щодо точності та повноти інформації, яку створює інформаційна система суб'єкта господарювання, коли цю інформацію використовують при виконанні аудиторських процедур. Наприклад, якщо аудитор використовує нефінансову інформацію або бюджетні дані, створені за допомогою інформаційної системи суб'єкта господарювання, при виконанні аудиторських процедур, таких, як суттєві аналітичні процедури або тести контролю, аудитор отримує аудиторські докази щодо точності та повноти такої інформації. Подальші рекомендації див. у МСА 500 "Аудиторські докази", параграф 11.

*Визначення часу*

14. Визначення часу означає, коли виконуються аудиторські процедури, або період чи дату, до яких відносяться аудиторські докази.
15. Аудитор може виконувати тести контролю або процедури по суті 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 (наприклад, виконуючи аудиторські процедури на відібраних ділянках і не оголошуючи про це). 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. Якщо аудитор виконує тести контролю або процедури по суті раніше кінця періоду, він розглядає додаткові докази, потрібні для решти періоду (див. параграфи 37-38 та 56-61).
16. Розглядаючи, коли виконувати аудиторські процедури, аудитор розглядає також 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.
17. Певні аудиторські процедури можна виконати лише на кінець періоду або після кінця періоду, наприклад, узгодження фінансових звітів з обліковими реєстрами та перевірку коригувань, зроблених під час складання фінансових звітів. Якщо існує ризик того, що суб'єкт господарювання може укладати незаконні контракти про продаж, або операції можуть не бути закінченими на кінець періоду, аудитор виконує процедури відповідно до такого конкретного ризику. Наприклад, якщо операції є суттєвими окремо, або помилка у визначенні дати може спричинити суттєве викривлення, аудитор, як правило, перевіряє операції на дату, близьку до кінця періоду.

*Обсяг*

18. 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. Зокрема, аудитор, як правило, збільшує обсяг аудиторських процедур, якщо ризик суттєвого викривлення збільшується. Проте збільшення обсягу аудиторської процедури буде ефективним, тільки якщо аудиторські процедури самі є відповідними конкретному ризику; тому розгляд характеру аудиторської процедури є дуже важливим.

19. Застосування комп'ютеризованих методів аудиту (КМА) може надати можливість більш докладної перевірки електронних операцій та облікових файлів. Такі методи можна застосовувати для відбору операцій для вибірки з основних електронних файлів, для сортування операцій з конкретними характеристиками або перевірки всієї генеральної сукупності замість вибірки.
20. Обґрунтовані висновки, як правило, можна зробити на основі методів вибіркової перевірки. Однак, якщо кількість вибірок із генеральної сукупності занадто мала, підхід на основі вибіркової перевірки не буде прийнятним для досягнення конкретної мети аудиторської перевірки, або, якщо винятки належним чином не простежуються, буде неприйнятний ризик того, що висновок аудитора на основі вибірки може відрізнятись від висновку, отриманого в разі застосування цієї аудиторської процедури до всієї генеральної сукупності. МСА 530 “Аудиторська вибірка та інші процедури вибіркової перевірки” містить рекомендації з використання вибірки.
21. В цьому Стандарті йдеться про застосування різних аудиторських процедур у комбінації як про один з аспектів характеру виконання тестів, розглянутих вище. Однак аудитор розглядає відповідність обсягу тестів при виконанні різних аудиторських процедур у поєднанні.

### **Тести контролю**

22. Аудиторіві потрібно виконати тести контролю, якщо оцінка аудиторського ризику містить очікування ефективності процедур контролю, або якщо процедури по суті самі собою не надають достатні та відповідні аудиторські докази на рівні тверджень.
23. **Якщо оцінка аудитором ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень містить очікування того, що процедури контролю функціонують ефективно, аудиторіві слід виконати тести контролю для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів того, що процедури контролю функціонували ефективно в відповідні проміжки часу протягом періоду, що перевіряється.** Див. параграфи 39-44 нижче щодо розгляду використання аудиторських доказів ефективності процедур контролю, отриманих у попередніх аудиторських перевірках.

24. Оцінка аудитором ризику суттєвого викривлення на рівні тверджень може включати очікування ефективності процедур контролю; в цьому випадку аудитор виконує тести контролю для отримання аудиторських доказів його ефективності. 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. У параграфах 104-106 МСА 315 розглядається ідентифікація процедур контролю на рівні тверджень, які можуть усунути або виявити та виправити суттєве викривлення в класі операцій, залишку на рахунках або розкритті інформації.
25. **Якщо згідно з параграфом 115 МСА 315 аудитор визначив, що неможливо або нереально зменшити ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень до прийнятно низького рівня на основі аудиторських доказів, отриманих лише шляхом виконання процедур по суті, аудиторів слід виконати тести відповідних процедур контролю, аби отримати аудиторські докази їхньої ефективності.** Наприклад, як наведено у параграфі 115 МСА 315, аудитор може встановити, що неможливо планувати ефективні процедури по суті, які самі по собі надають достатні та відповідні аудиторські докази на рівні твердження, якщо суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність з використанням ІТ, і документація про операції не створюється або не зберігається іншими засобами, а лише за допомогою системи ІТ.
26. Тестування ефективності процедур контролю відрізняється від отримання аудиторських доказів про те, що заходи контролю впроваджені. Під час отримання аудиторських доказів впровадження за допомогою виконання процедур оцінки ризиків, аудитор визначає, що відповідні процедури контролю існують, і що суб'єкт господарювання використовує їх. При виконанні тестів ефективності аудитор отримує аудиторські докази того, що процедури контролю функціонують ефективно. Це включає отримання аудиторських доказів того, як застосовуються процедури контролю у відповідні проміжки часу протягом періоду, що перевіряється, послідовність їх застосування, та хто і як їх застосовує. Якщо суттєво відмінні процедури контролю застосовувалися в різні проміжки часу періоду, що перевіряється, аудитор розглядає їх окремо. Аудитор може визначити, що тестування ефективності процедур контролю одночасно з оцінкою їх структури та отриманням аудиторських доказів їх впровадження є ефективним.
27. Хоча деякі процедури оцінки ризиків, які виконує аудитор для оцінки структури системи контролю та визначення, чи були вони впроваджені, можуть не бути спеціально розроблені як тести контролю, тим не менш вони надають аудиторські докази про ефективність процедур контролю і, отже, служать тестами контролю. Наприклад, аудитор міг зробити запити про те, як управлінський персонал використовує бюджети, спостерігати порівняння управлінським персоналом передбачених у бюджеті витрат

на місяць з фактичними витратами, та перевірити звіти, що стосуються відхилень сум фактичних витрат від передбачених у бюджеті. Ці аудиторські процедури надають знання структури бюджетної політики суб'єкта господарювання, та чи була вона впроваджена, а також можуть надати аудиторські докази щодо ефективності функціонування бюджетної політики в запобіганні або виявленні суттєвих викривлень у класифікації витрат. За таких обставин аудитор розглядає, чи є достатніми аудиторські докази, отримані від цих аудиторських процедур.

*Характер тестів контролю*

28. Аудитор відбирає аудиторські процедури для отримання впевненості щодо ефективності процедур контролю. Згідно з підвищенням запланованого рівня впевненості, аудитор шукає достовірніші аудиторські докази. За обставин, коли аудитор приймає підхід, що складається, в основному, з тестів контролю, зокрема, в зв'язку з тими ризиками, щодо яких неможливо або недоцільно отримати достатні та відповідні аудиторські докази лише на основі процедур по суті, аудитор, як правило, виконує тести контролю для отримання більшого рівня впевненості щодо його ефективності.
29. **Аудиторові слід виконати інші аудиторські процедури в комбінації з запитамі для тестування ефективності процедур контролю.** Хоч тести ефективності процедур контролю відрізняються від процесу отримання розуміння про структуру та впровадження процедур контролю, вони, як правило, включають такі самі аудиторські процедури, як і ті, що використовуються для оцінки структури та впровадження процедур контролю, а також можуть включати повторне виконання контролю аудитором. Оскільки запит сам собою не є достатнім, аудитор використовує комбінацію аудиторських процедур для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів стосовно операційної ефективності процедур контролю. Процедури контролю, піддані тестуванню шляхом виконання запитів у комбінації з перевіркою та повторним виконанням надають, як правило, більше впевненості, ніж процедури контролю, щодо яких аудиторські докази складаються лише із запитів та спостережень. Наприклад, аудитор може зробити запити та спостерігати процедури суб'єкта господарювання з обробки надходжень грошових коштів для тестування ефективності процедур контролю за надходженням грошових коштів. Оскільки спостереження доцільне лише в той момент часу, в який воно здійснюється, аудитор звичайно доповнює спостереження запитамі персоналові суб'єкта господарювання і може також перевірити документацію про функціонування таких процедур контролю в інші проміжки часу протягом періоду, який перевіряється, для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів.
30. Характер конкретної процедури контролю впливає на тип аудиторської процедури, потрібної для отримання аудиторських доказів стосовно того,



чи ефективно функціонувала процедура контролю у відповідні проміжки часу протягом періоду, що перевіряється. Для деяких процедур контролю, доказом ефективності є документація. За таких обставин аудитор може вирішити перевірити документацію для отримання аудиторських доказів ефективності. Проте, для інших процедур контролю такої документації може не бути, або вона буде недоречною. Наприклад, документація про операцію може не існувати внаслідок деяких чинників середовища контролю, таких, як розподіл повноважень та відповідальності, або для деяких типів діяльності з контролем, таких, як процедури контролю, що виконуються комп'ютером. За таких обставин аудиторські докази ефективності можна отримати за допомогою запитів у поєднанні з іншими аудиторськими процедурами, такими, як спостереження або застосування КМА.

31. При плануванні тестів контролю, аудитор розглядає необхідність отримання аудиторських доказів, що підтверджують ефективне функціонування процедур контролю, пов'язаних із твердженням, а також інших непрямих процедур контролю, від яких ці процедури контролю залежать. Наприклад, аудитор може ідентифікувати огляд даних про клієнта у звіті про винятки при продажах в кредит у порівнянні з дозволеним рівнем кредиту клієнта, як пряму процедуру контролю, пов'язану зі твердженням. В таких випадках аудитор розглядає ефективність огляду даних про клієнта у звіті, а також процедури контролю, пов'язані з точністю інформації в звіті (наприклад, загальні заходи контролю ІТ).
32. У випадку автоматизованого контролю прикладних програм, внаслідок послідовності, яка властива обробці за допомогою ІТ, аудиторські докази впровадження контролю, якщо вони розглядаються в поєднанні з аудиторськими доказами, отриманими стосовно ефективності загальних заходів контролю суб'єкта господарювання (і зокрема, процедур контролю за змінами) можуть надати достатні аудиторські докази їхньої ефективності протягом відповідного періоду.
33. Відповідаючи на оцінку ризиків, аудитор може планувати виконання тестів контролю одночасно з перевіркою докладної інформації про ту саму операцію. Мета тестів контролю - оцінити, чи ефективно функціонує контроль. Мета перевірки докладної інформації - виявлення суттєвого викривлення на рівні тверджень. Хоч ці цілі різні, обидві можуть бути досягнутими паралельно шляхом виконання тесту контролю та перевірки докладної інформації щодо тієї самої операції, відомих також, як тест подвійного призначення. Наприклад, аудитор може перевіряти рахунок-фактуру, аби визначити, чи був він санкціонований, та отримати суттєві аудиторські докази про операцію. Аудитор ретельно розглядає структуру та оцінку таких тестів для досягнення обох цілей.
34. Відсутність викривлень, виявлена процедурами по суті, не надає аудиторських доказів, що процедури контролю, пов'язані зі

твердженням, що перевіряється, є ефективними. Однак викривлення, які аудитор виявляє шляхом виконання процедур по суті, розглядаються аудитором при оцінюванні операційної ефективності відповідних процедур контролю. Суттєве викривлення, виявлене за допомогою аудиторських процедур, яке не було ідентифіковано суб'єктом господарювання, як правило, є ознакою наявності суттєвого недоліку внутрішнього контролю, про який повідомляють управлінський персонал та найвищий управлінський персонал.

*Визначення часу тестів контролю*

35. Визначення часу тестів контролю залежить від мети аудитора та визначає період довіри до таких процедур контролю. Якщо аудитор перевіряє процедури контролю у конкретний проміжок часу, він отримує лише аудиторські докази того, що процедури контролю функціонували ефективно протягом цього часу. Однак, якщо аудитор перевіряє процедури контролю протягом всього періоду, він отримує аудиторські докази ефективності функціонування процедур контролю протягом періоду.
36. Аудиторські докази, які стосуються лише конкретного часу, можуть бути достатніми для мети аудитора, наприклад, під час виконання тестів контролю за інвентаризацією запасів суб'єкта господарювання на кінець періоду. З іншого боку, якщо аудиторіві потрібні аудиторські докази ефективності контролю протягом періоду, аудиторські докази, які стосуються лише конкретного часу, можуть бути недостатніми, тому аудитор доповнює ці тести іншими тестами контролю, які можуть надати аудиторські докази того, що контроль функціонував ефективно в відповідні проміжки часу протягом періоду, що перевіряється. Ці інші тести можуть складатися з тестів моніторингу процедур контролю суб'єктом господарювання.
37. **Якщо аудитор отримує аудиторські докази ефективності процедур контролю протягом проміжного періоду, аудиторіві слід визначити, які додаткові аудиторські докази необхідно отримати щодо решти періоду.** Визначаючи це, аудитор розглядає значущість оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень, конкретні процедури контролю, тести яких проводилися протягом проміжного періоду, ступінь, до якого були отримані аудиторські докази ефективності цих процедур контролю, тривалість решти періоду, рівень, до якого аудитор має намір зменшити подальші процедури по суті, виходячи з довіри до процедур контролю та середовища контролю. Аудитор отримує аудиторські докази про характер та обсяг будь-яких значних змін внутрішнього контролю, включаючи зміни в інформаційній системі, процесах та персоналі, що відбуваються після проміжного періоду.
38. Додаткові аудиторські докази можна отримати, наприклад, розширивши проведення тестів ефективності процедур контролю на решту періоду або

здійснюючи тести моніторингу процедур контролю суб'єктом господарювання.

39. **Якщо аудитор планує використати аудиторські докази ефективності процедур контролю, отримані у попередніх аудиторських перевірках, аудиторіві слід отримати аудиторські докази того, чи відбулися зміни в цих конкретних процедурах контролю після попередньої аудиторської перевірки. Аудиторіві слід отримати аудиторські докази стосовно того, чи відбулися такі зміни, шляхом запитів у поєднанні з спостереженням або перевіркою для підтвердження розуміння цих конкретних процедур контролю.** Параграф 23 МСА 500 зазначає, що аудитор виконує аудиторські процедури для встановлення існування доречності аудиторських доказів, отриманих у попередніх періодах, коли аудитор планує використати ці аудиторські докази в поточному періоді. Наприклад, при виконанні попередньої аудиторської перевірки аудитор може визначити, що автоматизований контроль функціонував за призначенням. Аудитор отримує аудиторські докази для визначення того, чи відбулися зміни в автоматизованому контролі, які впливають на його ефективне функціонування, наприклад, за допомогою запитів управлінському персоналові та перевірки журналів, щоби визначити, чи були змінені процедури контролю. Розгляд аудиторських доказів таких змін може підтвердити збільшення або зменшення очікуваних аудиторських доказів, які потрібно отримати у поточному періоді, щодо ефективності процедур контролю.
40. **Якщо аудитор планує довіряти процедурам контролю, які змінилися з часу їхньої останньої перевірки, аудиторіві слід провести тести ефективності таких процедур контролю в поточній аудиторській перевірці.** Зміни можуть впливати на доречність аудиторських доказів, отриманих у попередніх періодах, які більше можуть не бути підставою для подальшої довіри. Наприклад, зміни в системі, які надають можливість суб'єктові господарювання отримувати новий звіт від системи, можливо, не впливатимуть на доречність аудиторських доказів попереднього періоду; проте, зміна, яка приводить до того, що дані збирають або обчислюють іншим чином, впливатиме.
41. **Якщо аудитор планує довіряти процедурам контролю, які не змінювалися з часу їхнього останнього тестування, аудиторіві слід проводити тести ефективності таких процедур контролю принаймні один раз у кожній третій аудиторській перевірці.** Як зазначено в параграфах 40 та 44, аудитор може не довіряти аудиторським доказам ефективності процедур контролю, отриманим у попередніх аудиторських перевірках, стосовно процедур контролю, які змінилися з часу їх останнього тестування, або процедур контролю, які послаблюють значний ризик. Рішення аудитора, чи довіряти аудиторським доказам, отриманим у попередніх аудиторських перевірках, - це питання професійного судження. Крім того, тривалість періоду часу між

повторним виконанням тестів таких процедур контролю також є питанням професійного судження, але вона не може перевищувати два роки.

42. Розглядаючи, чи доцільно використовувати аудиторські докази ефективності процедур контролю, отримані у попередніх аудиторських перевірках, та якщо так, тривалість періоду часу до виконання повторних тестів контролю, аудитор враховує :

- ефективність інших елементів внутрішнього контролю, включаючи середовище контролю, моніторинг заходів контролю суб'єктом господарювання та процес оцінки ризиків суб'єктом господарювання;
- ризики, що виникають із характеристик контролю, включаючи ручний він чи автоматизований (розгляд конкретних ризиків, що виникають внаслідок ручного чи автоматизованого контролю див. у МСА 315, параграфи 57-63);
- ефективність загальних процедур контролю ІТ;
- ефективність контролю та його застосування суб'єктом господарювання, включаючи характер та величину відхилень у застосуванні контролю на основі тестів ефективності у попередніх аудиторських перевірках;
- чи спричиняє ризик внаслідок зміни обставин відсутність зміни конкретної процедури контролю;
- ризик суттєвого викривлення та ступінь довіри до контролю.

Як правило, чим вищий ризик суттєвого викривлення, або чим більша довіра до процедур контролю, тим, можливо, коротшим має бути період часу. Чинники, які зазвичай зменшують період для повторного тестування контролю або приводять до недовіри до аудиторських доказів, отриманих у попередніх аудиторських перевірках, включають таке:

- недоліки середовища контролю;
- недоліки моніторингу заходів контролю;
- значну долю ручного елементу в відповідних процедурах контролю;
- зміни в персоналі, які суттєво впливають на застосування контролю;
- зміни обставин, які свідчать про необхідність зміни контролю;
- недоліки загальних заходів контролю ІТ.

43. **Якщо існує багато процедур контролю, щодо яких аудитор визначає відповідним застосування аудиторських доказів, отриманих у попередніх аудиторських перевірках, аудиторіві слід проводити тести ефективності деяких процедур під час кожної аудиторської перевірки. Ціль такої вимоги - виключити можливість того, що аудитор**

може застосувати підхід параграфу 41 до всіх процедур контролю, яким аудитор має намір довіряти, але може провести тести всіх цих процедур контролю в одному періоді аудиторської перевірки, не виконуючи тести контролю під час двох наступних періодів аудиторської перевірки. Крім отримання аудиторських доказів ефективності процедур контролю, що перевіряються у поточній аудиторській перевірці, виконання таких тестів надає допоміжні докази постійної ефективності середовища контролю і тому сприяє рішенню про доцільність довіри до аудиторських доказів, отриманих у попередніх аудиторських перевірках. Отже, якщо аудитор визначає згідно з параграфами 39-42, що доцільно використовувати аудиторські докази, отримані у попередніх аудиторських перевірках, щодо багатьох процедур контролю, аудитор планує провести тести достатньої частини процедур контролю в їх генеральній сукупності у кожному періоді аудиторської перевірки, і тести кожної процедури контролю проводити принаймні під час кожної третьої аудиторської перевірки.

44. **Якщо, відповідно до параграфу 108 МСА 315, аудитор визначив, що оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень є значним, і аудитор планує довіряти ефективності процедур контролю, призначених зменшити цій значний ризик, аудиторіві слід отримати аудиторські докази ефективності цих процедур контролю на основі тестів контролю, виконаних у поточному періоді.** Чим вищий ризик суттєвого викривлення, тим більше аудиторських доказів отримує аудитор стосовно того, що відповідні процедури контролю функціонують ефективно. Відповідно, хоч аудитор часто розглядає інформацію, одержану у попередніх аудиторських перевірках, під час розробки тестів контролю для зниження значного ризику, аудитор не довіряє аудиторським дока

*Обсяг тестів контролю*

45. Аудитор планує тести контролю для отримання достатніх і відповідних аудиторських доказів того, що процедури контролю функціонували ефективно протягом періоду довіри. Питання, які аудитор може розглядати при визначенні обсягу тестів контролю, включають такі:
- частоту виконання контролю суб'єктом господарювання протягом періоду;
  - тривалість часу протягом періоду аудиторської перевірки, коли аудитор довіряє операційної ефективності контролю;
  - доречність та достовірність аудиторських доказів, які потрібно отримати при підтвердженні того, що контроль запобігає або виявляє та виправляє суттєві викривленні на рівні тверджень;
  - 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 (і отже, скоротити процедури по суті, виходячи з довіри до такого контролю);
  - очікувані відхилення від процедур контролю.
46. 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. Проте аудитор розглядає, чи свідчить величина відхилення про недостатність контролю для зменшення ризику суттєвого викривлення на рівні тверджень до ризику, оціненого аудитором. Якщо очікується, що величина очікуваного відхилення буде надто високою, аудитор може вирішити, що тести контролю щодо конкретного твердження можуть бути неефективними.
47. Завдяки послідовності, яка властива обробці за допомогою ІТ, аудиторіві може виявитися непотрібним збільшувати обсяг тестування автоматизованого контролю. Автоматизований контроль має функціонувати послідовно, поки програма (включаючи таблиці, файли або інші постійні дані, які використовує програма) не змінюється. Якщо аудитор визначає, що автоматизований контроль функціонує за призначенням (це можна зробити під час первинного впровадження контролю або пізніше), аудитор розглядає виконання тестів для визначення того, що контроль продовжує функціонувати ефективно. Такі тести можуть включати визначення того, що зміни програми не вносяться без виконання відповідних процедур контролю за змінами програми, що для обробки операцій застосовується санкціонована версія програми, та що ефективні інші загальні заходи контролю. Такі тести також можуть складатися з визначення того, що зміни до програм не були зроблені, як може бути у випадку, коли суб'єкт господарювання застосовує пакет прикладних програм, не змінюючи або не обслуговуючи їх. Наприклад, аудитор може перевірити запис адміністрування захистом ІТ для отримання аудиторських доказів того, що протягом періоду не було несанкціонованого доступу.

### Процедури по суті

48. 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. Аудитор планує та виконує процедури по суті, які мають відповідати оцінці ризику суттєвого викривлення.
49. **Незалежно від оцінених ризиків суттєвого викривлення, аудиторіві слід розробити та виконати процедури по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку на рахунку та розкриття інформації.** Ця вимога відображає той факт, що оцінка аудитором ризику є питанням

судження і може не бути достатньо точною для ідентифікації всіх ризиків суттєвого викривлення. Крім того, існують властиві обмеження внутрішнього контролю, в тому числі нехтування ним управлінським персоналом. Відповідно, хоч аудитор може визначити, що ризик суттєвого викривлення можна зменшити до прийнятно низького рівня, виконавши лише тести контролю для конкретного твердження, пов'язаного з класом операцій, залишком на рахунках або розкриттям інформації (див. параграф 8), аудитор завжди виконує процедури по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку на рахунках та розкриття інформації.

**50. Аудиторські процедури по суті мають складатися з таких аудиторських процедур, пов'язаних із процесом перевірки фінансових звітів на кінець періоду:**

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

Характер та обсяг перевірки аудитором журнальних проводок та інших коригувань залежить від характеру та складності процесу фінансової звітності суб'єкта господарювання та пов'язаних з ним ризиків суттєвого викривлення.

**51. Якщо, згідно з параграфом 108 МСА 315, аудитор визначив, що оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні твердження є значним, аудиторіві слід виконати процедури по суті, які конкретно відповідають на цей ризик.** Наприклад, якщо аудитор ідентифікує, що на управлінський персонал здійснюється тиск щодо виконання прогнозів з прибутків, може існувати ризик того, що управлінський персонал завищує обсяг реалізації шляхом неналежного визнання доходу, пов'язаного з угодами про продаж, умови яких виключають визнання доходу, або шляхом оформлення рахунків-фактур на продаж до відвантаження. За таких обставин аудитор може, наприклад, розробити зовнішні підтвердження не лише аби підтвердити суми заборгованості, але й підтвердити докладну інформацію в угодах про продаж, включаючи дати, будь-які права на повернення та умови доставки. Крім того, аудитор може вважати ефективним доповнити такі зовнішні підтвердження запитами не фінансовим працівникам суб'єкта господарювання щодо будь-яких змін в угодах про продаж та умовах доставки.

**52. Якщо підхід до значних ризиків складається лише з процедур по суті, аудиторські процедури, доцільні для розгляду таких значних ризиків, складатимуться лише з перевірки докладної інформації або поєднання перевірки докладної інформації та аналітичних процедур по суті.** Аудитор розглядає рекомендації у параграфах 53-64 при визначенні характеру, часу та обсягу процедур по суті для значних ризиків. З метою

отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів, процедури по суті, пов'язані зі значними ризиками, найчастіше призначені для отримання аудиторських доказів з високим рівнем достовірності.

*Характер процедур по суті*

53. Аналітичні процедури по суті застосовують, як правило, більше до крупних обсягів операцій, які можна передбачити в часі. Перевірки докладної інформації зазвичай більш відповідні для аудиторських доказів стосовно певного твердження про залишки на рахунках, включаючи існування та оцінку вартості. В деяких випадках аудитор може визначити, що виконання лише аналітичних процедур по суті може зменшити ризик суттєвого викривлення до прийнятно низького рівня. Наприклад, аудитор може визначити, що виконання лише аналітичних процедур по суті є відповіддю на оцінені ризики суттєвого викривлення для класу операцій, коли оцінка ризику аудитором підтверджується отриманням аудиторських доказів внаслідок виконання тестів операційної ефективності процедур контролю. В інших ситуаціях аудитор може визначити, що відповідними будуть лише перевірки докладної інформації, або що поєднання аналітичних процедур по суті та перевірок докладної інформації найбільш відповідає оціненим ризикам.
54. Аудитор розробляє докладні тести у відповідь на оцінені ризики з метою отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів, щоб досягти запланованого ступеня впевненості на рівні тверджень. Під час розробки процедур по суті, пов'язаних з твердженням щодо існування або наявності, аудитор обирає з статей, що містяться у фінансових звітах, суму та отримує відповідні аудиторські докази. З іншого боку, під час розробки аудиторських процедур, пов'язаних з твердженням щодо повноти, аудитор обирає аудиторські докази, які свідчать, що стаття має бути включена у відповідну суму в фінансових звітах, та перевіряє, чи включена ця стаття. Наприклад, аудитор може перевірити подальші виплати грошових коштів, аби визначити, чи не випущені будь-які придбання з кредиторської заборгованості.
55. Під час розробки аналітичних процедур по суті, аудитор розглядає такі питання:
- доречність застосування аналітичних процедур до конкретного твердження;
  - достовірність даних, внутрішніх чи зовнішніх, виходячи з яких розробляються очікування щодо відображених у звітності сум або показників;
  - чи є достатньо точним очікування для визначення суттєвого викривлення на потрібному рівні впевненості;
  - суму будь-яких відхилень у відображених у звітності сумах від очікуваних величин, яка буде прийнятною.



Аудитор розглядає процедури контролю, якщо вони є, за підготовкою суб'єктом господарювання інформації, що використовується аудитором при застосуванні аналітичних процедур. Якщо такі процедури ефективні, аудитор має більше довіри до достовірності інформації і, отже, до результатів аналітичних процедур. В інших випадках аудитор може розглядати, чи проводилася аудиторська перевірка інформації у поточному або попередньому періоді. Визнаючи аудиторські процедури, які слід застосувати до інформації, на якій базується очікування аналітичних процедур по суті, аудитор враховує рекомендації в параграфі 11 МСА 500.

*Визначення часу процедур по суті*

56. Якщо процедури по суті виконуються на проміжну дату, аудиторів слід виконати подальші процедури по суті або процедури по суті у поєднанні з тестами контролю, щоби охопити період, що залишився, які забезпечують обґрунтовану основу для поширення аудиторських висновків на період з проміжної дати до кінця періоду.
57. За деяких обставин, процедури по суті можна виконувати на проміжну дату. Це збільшує ризик невиявлення аудитором суттєвих викривлень, що можуть існувати на кінець періоду. Цей ризик збільшується, якщо тривалість періоду, що залишився, збільшується. Розглядаючи, чи виконувати процедури по суті на проміжну дату, аудитор враховує такі чинники:
- середовище контролю та інші відповідні процедури контролю;
  - наявність інформації на пізнішу дату, необхідної для аудиторських процедур;
  - мету процедур по суті;
  - оцінений ризик суттєвого викривлення;
  - характер класу операцій або залишку на рахунках та пов'язане з ними твердження;
  - можливості аудитора виконати відповідні процедури по суті або процедури по суті у поєднанні з тестами контролю, аби охопити період, що залишився, з метою зменшення ризику того, що викривлення, які існують на кінець періоду, не будуть виявлені.
58. Хоч від аудитора не вимагається отримувати аудиторські докази щодо операційної ефективності процедур контролю, щоби мати обґрунтовану основу для поширення аудиторських висновків на період з проміжної дати до кінця періоду, аудитор розглядає, чи є достатнім виконання лише процедур по суті для охоплення періоду, що залишився. Якщо аудитор доходить висновку, самі процедури по суті будуть недостатніми, виконуються тести операційної ефективності відповідних процедур контролю, або процедури по суті виконують за станом на кінець року.

59. За обставин, коли аудитор визначив ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, відповідь аудитора на ці ризики може включати зміну визначення часу аудиторських процедур. Наприклад, аудитор може дійти висновку, що при наявності ризиків навмисного викривлення або маніпуляцій аудиторські процедури з поширення аудиторських висновків на основі проміжного періоду на кінець періоду не будуть ефективними. За таких обставин аудитор може вирішити, що необхідно виконати процедури по суті на кінець або майже на кінець звітного періоду для розгляду ідентифікованого ризику суттєвого викривлення внаслідок шахрайства (див. МСА 240).
60. Як правило, аудитор порівнює та узгоджує інформацію стосовно залишку на кінець періоду з порівнювальною інформацією на проміжну дату для ідентифікації сум, які здаються незвичними, перевіряє будь-які такі суми та виконує аналітичні процедури по суті або перевірки докладної інформації щодо проміжного періоду. Якщо аудитор планує виконати аналітичні процедури по суті стосовно проміжного періоду, аудитор розглядає, чи можна обґрунтовано прогнозувати залишки конкретних класів операцій або рахунків на кінець періоду стосовно сум, відносної суттєвості та структури. Аудитор розглядає, чи є відповідними процедури суб'єкта господарювання для аналізу та коригування таких класів операцій або залишків на рахунках на проміжні дати та для встановлення відповідності дат. Крім того, аудитор розглядає, чи буде інформаційна система, що стосується фінансової звітності, надавати інформацію стосовно залишків на кінець періоду та операцій протягом частини періоду, що залишився, тобто чи достатня вона для того, щоби надати можливість перевірити суттєві незвичні операції або проводки (включаючи операції або проводки на кінець періоду або близько до кінця періоду), інші причини значних відхилень або очікувані відхилення, які не відбулися, та зміни у складі класів операцій або залишках на рахунках. Процедури по суті, пов'язані з рештою періоду, залежать від того, чи виконав аудитор тести контролю.
61. Якщо викривлення виявлені в класах операцій або залишках на рахунках на проміжну дату, аудитор, як правило, змінює відповідну оцінку ризику та запланований характер, час або обсяг процедур по суті, що охоплюють період, що залишився, та стосуються цих класів операцій або залишків на рахунках, або розширює чи повторює аудиторські процедури на кінець періоду.
62. Використання аудиторських доказів на основі застосування процедур по суті у попередній аудиторській перевірці недостатнє для розгляду ризику суттєвого викривлення у поточному періоді. У більшості випадків аудиторські докази від виконання процедур по суті у попередньому періоді надають мало аудиторських доказів щодо поточного періоду або зовсім не надають їх. Щоби використати аудиторські докази, отримані у

попередньому періоді, в поточному періоді як аудиторські докази по суті, аудиторські докази та пов'язаний з ними предмет не слід змінювати фундаментально. Прикладом аудиторського доказу, отриманого внаслідок виконання процедур по суті у попередньому періоді, які можуть бути доречними в поточному році, - судове рішення стосовно структури сек'юритизації, в якій не відбулося змін протягом поточного періоду. Як вимагає параграф 23 МСА 500, якщо аудитор планує використати аудиторські докази, отримані внаслідок виконання процедур по суті у попередній аудиторській перевірці, він виконує аудиторські процедури протягом поточного періоду для встановлення існування доречності аудиторських доказів.

### *Обсяг виконання процедур по суті*

63. Чим вищий ризик суттєвого викривлення, тим більший обсяг процедур по суті. Оскільки ризик суттєвого викривлення враховує внутрішній контроль, обсяг процедур по суті можна збільшити внаслідок незадовільних результатів тестів операційної ефективності процедур контролю. Проте збільшення обсягу аудиторської процедури є доречним лише тоді, коли сама аудиторська процедура є доречною для конкретного ризику.
64. Під час розробки перевірок докладних тестів обсяг тестування, як правило, розглядають з точки зору розміру вибірки, на який впливає ризик суттєвого викривлення. Проте аудитор розглядає також інші питання, включаючи те, чи буде більш ефективним використати інші вибіркові процедури тестування, наприклад, відбір крупних або незвичних статей з генеральної сукупності замість виконання репрезентативної вибірки або стратифікації генеральної сукупності на рівно складені підсукупності для вибірки. МСА 530 містить рекомендації щодо застосування вибірки та інших методів відбору статей для перевірки. Під час розробки аналітичних процедур по суті аудитор розглядає суму відхилення від очікування, яка може бути прийнятною без подальшої перевірки. На такий розгляд впливає, в основному, суттєвість та відповідність бажаному рівню впевненості. Визначення цієї суми пов'язано з розглядом можливості того, що поєднання викривлень у конкретному залишку на рахунку, класі операцій або розкриття інформації може у сукупності призвести до неприйнятної суми. Під час розробки аналітичних процедур по суті аудитор збільшує потрібний рівень впевненості відповідно до збільшення ризику суттєвого викривлення. МСА 520 "Аналітичні процедури" надає рекомендації щодо застосування аналітичних процедур під час аудиторської перевірки.

### **Адекватність подання та розкриття інформації**

65. **Аудиторів слід виконувати аудиторські процедури, щоби оцінити, чи відповідає загальне подання фінансових звітів, включаючи**

**відповідне розкриття інформації, прийнятній концептуальній основі звітності.** Аудитор розглядає, чи представлені окремі фінансові звіти таким чином, що вони відображають відповідну класифікацію та опис фінансової інформації. Подання фінансових звітів відповідно до прийнятної концептуальної основи фінансової звітності включає адекватне розкриття інформації щодо суттєвих питань. Ці питання пов'язані з формою, структурою та змістом фінансових звітів та приміток, що додаються до них, включаючи, наприклад, використані терміни, ступінь докладності, класифікацію статей у звітах та основи наведених сум. Аудитор розглядає, чи розкрив управлінський персонал конкретне питання з огляду на обставини та факти, про які знає аудитор на той час. При виконанні оцінки загального подання фінансових звітів, включаючи відповідне розкриття інформації, аудитор розглядає оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень. Роз'яснення твердження, пов'язаного з поданням та розкриттям інформації див. у параграфі 17 МСА 500.

### **Оцінювання достатності та відповідності отриманих аудиторських доказів**

66. **Виходячи з виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів, аудиторіві слід оцінити, чи залишаються відповідними оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень.**
67. Аудиторська перевірка фінансової звітності - процес накопичення та повторення. Під час виконання аудитором запланованих аудиторських процедур отримані аудиторські докази можуть спричинити зміну характеру, часу або обсягу інших запланованих аудиторських процедур аудитором. Увагу аудитора може привернути інформація, яка суттєво відрізняється від інформації, на якій ґрунтувалася оцінка ризику. Наприклад, ступінь викривлень, які виявляє аудитор, виконуючи процедури по суті, може змінити судження аудитора щодо оцінки ризику і свідчити про суттєвий недолік внутрішнього контролю. Крім того, аналітичні процедури, виконанні на етапі загального огляду, можуть вказувати на попередньо невизнаний ризик суттєвого викривлення. За таких обставин аудиторіві може бути потрібним переоцінити заплановані аудиторські процедури, виходячи з переглянутого аналізу оцінених ризиків для всіх або деяких класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації та відповідних тверджень. Параграф 119 МСА 315 наводить подальші рекомендації з перегляду оцінки ризику аудитором.
68. Концепція ефективності функціонування процедур контролю визнає, що можуть відбуватися деякі відхилення у способі застосування процедур контролю суб'єктом господарювання. Відхилення від встановлених процедур контролю може зумовлюватися такими чинниками, як зміни

основного персоналу, значні сезонні коливання обсягів операцій та суб'єктивні помилки. Якщо такі відхилення виявляються під час виконання тестів контролю, аудитор звертається з запитам, аби зрозуміти ці питання та можливі наслідки, наприклад, запитуючи про визначення часу змін персоналу, який виконує основні функції внутрішнього контролю. Аудитор визначає, чи надають виконані тести контролю відповідну основу для довіри до контролю, чи необхідні додаткові тести контролю, або чи слід розглянути можливі ризики викривлення, застосовуючи процедури по суті.

69. Аудитор не може припускати, що факт шахрайства або помилки є лише окремим випадком, і тому розглядає, як виявлення викривлення впливає на оцінені ризики суттєвого викривлення. До формулювання висновку про аудиторську перевірку аудитор оцінює, чи зменшився аудиторський ризик до прийнятно низького рівня та чи слід переглянути характер, час та обсяг аудиторських процедур. Наприклад, аудитор переглядає таке:
- характер, визначення часу та обсяг процедур по суті;
  - аудиторські докази операційної ефективності відповідних процедур контролю, включаючи процес оцінки ризику суб'єкта господарювання.
70. **Аудиторів слід зробити висновок, чи були отримані достатні та відповідні аудиторські докази для зменшення ризику суттєвого викривлення у фінансових звітах до прийнятно низького ризику.** При формулюванні думки аудитор враховує всі відповідні аудиторські докази незалежно від того, чи здаються вони такими, що підтверджують або суперечать твердженням у фінансових звітах.
71. Достатність та відповідність аудиторських доказів на підтримку висновків аудитора в ході аудиторської перевірки - це питання професійного судження. Судження аудитора стосовно того, що є достатніми та відповідними аудиторськими доказами, залежить від таких чинників:
- значущість можливого викривлення в твердженнях та ймовірність того, що воно матиме суттєвий вплив окремо або в сукупності з іншими потенційними викривленнями на фінансові звіти;
  - ефективність дій у відповідь та процедур контролю управлінського персоналу щодо розгляду ризиків;
  - досвід, набутий протягом попередніх аудиторських перевірок, стосовно подібних можливих викривлень;
  - результати виконаних аудиторських процедур, включаючи те, чи виявили аудиторські процедури конкретні випадки шахрайства чи помилок;
  - джерело та достовірність наявної інформації;

- переконливість аудиторських доказів;
  - розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи його систему внутрішнього контролю.
72. Якщо аудитор не отримав достатні та відповідні аудиторські докази щодо суттєвого твердження у фінансових звітах, аудиторіві слід спробувати одержати подальші аудиторські докази. Якщо аудитор не в змозі отримати достатні та відповідні аудиторські докази, йому слід висловити умовно-позитивну думку або відмовитися від її висловлення. Подальші рекомендації див. у МСА 700 "Аудиторський висновок про фінансову звітність".

## Документація

73. Аудиторіві слід документувати загальні дії у відповідь на проблеми оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів та характер, визначення часу та обсяг подальших аудиторських процедур, зв'язок цих процедур з оціненими ризиками на рівні тверджень та результати аудиторських процедур. Крім того, якщо аудитор планує використати аудиторські докази операційної ефективності процедур контролю, отримані у попередніх аудиторських перевірках, аудиторіві слід документувати висновки, сформульовані щодо довіри до таких процедур контролю, які були перевірені в попередній аудиторській перевірці. Спосіб документування цих питань ґрунтується на професійному судженні аудитора. МСА 230 "Документація" встановлює стандартні положення та наводить рекомендації щодо аудиторської перевірки фінансових звітів.

## Дата набрання чинності

74. Цей МСА набирає чинності для аудиторських перевірок за періоди, що починаються 15 грудня 2004 або пізніше.

## Особливості застосування в державному секторі

1. *При проведенні аудиторських перевірок суб'єктів господарювання державного сектора аудитор повинен урахувати законодавство і будь-які інші відповідні нормативні акти, накази та директиви міністерств, які впливають на аудиторську перевірку, а також будь-які інші спеціальні вимоги до аудиту. Ці чинники можуть впливати, наприклад, на рішення аудитора під час встановлення суттєвості та судження про характер та обсяг аудиторських процедур, які слід застосувати. Параграф 3 цього МСА може застосовуватися лише після врахування таких обмежень.*

## **Відповідні зміни до МСА 330 внаслідок прийняття МСА 230 (переглянутого): чинні для аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, що починаються з 15 червня 2006 р. або пізніше**

МСА 230 (переглянутий) “Аудиторська документація”, прийнятий у вересні 2005 р., спричинив відповідні зміни до МСА 330. Відповідні зміни до МСА 330 набувають чинності для аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, що починаються з 15 червня 2006 р. або пізніше.

Після набрання чинності відповідні зміни, наведені нижче, будуть включені в текст МСА 330 і цей Додаток буде вилучено.

Наступні абзаци МСА 330 змінено так, як показано:

**50. Аудиторські процедури по суті мають складатися з таких аудиторських процедур, пов’язаних із процесом перевірки фінансових звітів на кінець періоду:**

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

Характер та обсяг перевірки аудитором журнальних проводок та інших коригувань залежить від характеру та складності процесу фінансової звітності суб’єкта господарювання та пов’язаних з ним ризиків суттєвого викривлення.

73. Аудиторів слід документувати загальні дії відповідно до оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів, а також характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур, зв’язок цих процедур з оціненими ризиками на рівні тверджень та результати аудиторських процедур, включаючи висновки, якщо інакше це не зрозуміло. Крім того, якщо аудитор планує використати аудиторські докази операційної ефективності процедур контролю, отримані у попередніх аудиторських перевірках, йому слід документувати висновки, яких дійшли щодо довіри до тих процедур контролю, які були перевірені в попередній аудиторській перевірці. Спосіб документування цих питань ґрунтується на професійному судженні аудитора. МСА 230 “Документація” встановлює стандартні положення та наводить рекомендації щодо документації в контексті аудиту фінансових звітів.

До МСА 330 додано такі параграфи:

- 73а. Документація аудитора повинна доказувати, що фінансові звіти погоджуються або узгоджуються з основними обліковими записами.**
- 73б. Спосіб документування питань, наведених у параграфах 73 та 73а, ґрунтується на професійному судженні аудитора. МСА 230 (переглянутий) “Аудиторська документація” встановлює стандартні положення та надає рекомендації щодо документації в контексті аудиторської перевірки фінансових звітів.



**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 402**  
**АУДИТОРСЬКІ МІРКУВАННЯ СТОСОВНО СУБ'ЄКТІВ**  
**ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЯКІ ЗВЕРТАЮТЬСЯ ДО**  
**ОРГАНІЗАЦІЙ, ЩО НАДАЮТЬ ПОСЛУГИ**

(чинний для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються  
з або після 15 грудня 2004 р.)\*

**ЗМІСТ**

---

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—3
Питання, що розглядаються аудитором .....	4—10
Висновок аудитора організації, що надає послуги .....	11—18

---

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 402 “Аудиторські міркування стосовно суб’єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСА.

\* МСА 315 “Розуміння суб’єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”, МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” та МСА 500 “Аудиторські докази” викликали відповідні зміни до МСА 402. Ці зміни чинні для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або після 15 грудня 2004 р.; їх внесено до тексту МСА 402.

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартів і надання рекомендацій аудиторів в тих випадках, коли суб'єкт господарювання звертається до організації, що надає послуги. Цей МСА описує також звіти аудиторів організацій, які надають послуги, що їх можуть отримати аудитори суб'єкта господарювання.
2. **Аудитору слід розглянути, як організація, яка надає послуги, впливає на систему внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, що дозволить йому ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення, а також розробити та виконати подальші аудиторські процедури.**
3. Клієнт може звернутись до організації, яка надає послуги, наприклад, такої, що здійснює господарські операції й веде облік, або реєструє господарські операції і обробляє відповідні дані (наприклад, організація, що обслуговує комп'ютерні системи). Якщо суб'єкт господарювання звертається до організації, що надає послуги, то відповідна політика, процедури, записи, здійснювані такою організацією, можуть стосуватись аудиторської перевірки фінансових звітів клієнта.

### Питання, що розглядаються аудитором клієнта

4. Організація, що надає послуги, може встановити і здійснювати політику і процедури, які впливають на систему внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Така політика і процедури фізично та функціонально відокремлені від суб'єкта господарювання. Якщо послуги, надані організацією, обмежуються реєстрацією операцій суб'єкта господарювання та їх обробкою, а суб'єкт господарювання зберігає за собою право на авторизацію та несе відповідальність, він (суб'єкт господарювання) може застосовувати свою ефективну політику і процедури. Якщо ж організація, що надає послуги, здійснює операції і веде облік суб'єкта господарювання, то суб'єкт господарювання може вважати за необхідне покладатися на політику і процедури організації, що надає послуги.
5. **Для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, аудитор повинен визначити значущість діяльності організації, що надає послуги, для суб'єкта господарювання та важливість цього для аудиторської перевірки.** З цією метою аудиторів необхідно розглянути таке:
  - характер послуг організації, що їх надає;
  - умови договору і взаємовідносини між суб'єктом господарювання і організацією, що надає послуги;
  - ступінь взаємодії внутрішнього контролю суб'єкту господарювання з системами організації, що надає послуги;

## АУДИТОРСЬКІ МІРКУВАННЯ СТОСОВНО СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЯКІ ЗВЕРТАЮТЬСЯ ДО ОРГАНІЗАЦІЙ, ЩО НАДАЮТЬ ПОСЛУГИ

- такі заходи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, що стосуються діяльності організації, яка надає послуги, як:
    - ♦ ті, що виконуються до операцій, які обробляються організацією, яка надає послуги;
    - ♦ як суб'єкт господарювання ідентифікує ризики, що стосуються використання організації, яка надає послуги, та відповідає на них.
  - можливості і фінансова стійкість організації, що надає послуги, у тому числі можливий вплив банкрутства на суб'єкт господарювання;
  - інформація про організацію, що надає послуги, відображена в довідниках для користувачів і технічних довідниках;
  - доступна інформація про загальні заходи контролю і заходи контролю щодо інформаційних систем, наприклад, загального контролю стосовно інформаційних технологій та контролю щодо прикладних програм.
6. Аудитор повинен також взяти до уваги існування висновків третьої сторони — аудиторів організації, що надає послуги, внутрішніх аудиторів або регулятивних органів як джерела інформації про системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю організації, яка надає послуги, про її діяльність та результати. В тих випадках, коли аудитор розраховує використати роботу внутрішнього аудитора, він повинен керуватись МСА 610 “Розгляд роботи внутрішнього аудиту”, де наведено рекомендації щодо оцінки адекватності роботи внутрішнього аудитора для цілей аудита.
- ба. Отримане розуміння може привести аудитора до рішення, що на оцінку ризику контролю під час оцінки ризиків суттєвого викривлення не будуть впливати заходи контролю організації, яка надає послуги; якщо це станеться, то подальший розгляд даного МСА не потрібний.
7. **Якщо аудитор робить висновок про те, що діяльність організації, яка надає послуги, важлива для суб'єкта господарювання та має відношення до аудиту, він повинен отримати достатнє розуміння суб'єкта господарювання та його середовища включно з внутрішнім контролем для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення, а також розробити подальші аудиторські процедури у відповідь на оцінені ризики.** Аудитор оцінює ризик суттєвого викривлення на рівні фінансового звіту та на рівні тверджень для класів операцій, залишків на рахунках та розкриттів.
8. Якщо отримане розуміння є недостатнім, аудитор повинен розглянути необхідність звернутися до організації, яка надає послуги, з проханням про виконання її аудитором процедур оцінки ризиків для забезпечення необхідною інформацією, або необхідність відвідування організації, яка надає послуги, для одержання цієї інформації. Аудитор, що виявив

## АУДИТОРСЬКІ МІРКУВАННЯ СТОСОВНО СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЯКІ ЗВЕРТАЮТЬСЯ ДО ОРГАНІЗАЦІЙ, ЩО НАДАЮТЬ ПОСЛУГИ

бажання відвідати організацію, що надає послуги, може порадити суб'єкту господарювання звернутися до організації, яка надає послуги, з проханням про надання аудитору доступу до необхідної інформації.

9. Аудитор може отримати розуміння системи внутрішнього контролю, на яку впливає діяльність організації, яка надає послуги, читаючи звіти третьої сторони, наприклад, аудитора організації, що надає послуги. Крім того, при оцінці ризику суттєвого викривлення на рівні тверджень, на які впливають заходи внутрішнього контролю організації, яка надає послуги, аудитор може використати висновок аудитора організації, яка надає послуги. **Якщо аудитор використовує висновок аудитора організації, що надає послуги, йому слід розглянути необхідність здійснення запитів щодо професійної компетентності аудитора в контексті конкретного завдання аудитора організації, яка надає послуги.**
10. Аудитор отримує аудиторські докази щодо операційної ефективності заходів контролю тоді, коли його оцінка ризиків включає очікування операційної ефективності заходів контролю організації, що надає послуги, або процедури по суті, взяті окремо, не дають достатніх та відповідних аудиторських доказів на рівні тверджень. Аудитор також може дійти висновку, що може отримання аудиторських доказів виявитись ефективним внаслідок тестування заходів контролю. Аудиторські докази щодо операційної ефективності заходів контролю можна отримати:
  - Тестуванням заходів контролю суб'єкта господарювання щодо діяльності організації, яка надає послуги;
  - Одержанням висновку аудитора організації, яка надає послуги, де висловлена думка щодо операційної ефективності внутрішнього контролю, що стосується аудиту, організації, яка надає послуги;
  - Відвідуванням організації, яка надає послуги, та проведенням тестування заходів контролю.

### **Висновок аудитора організації, що надає послуги**

11. **При використанні висновку аудитора організації, що надає послуги, аудиторіві клієнта слід розглянути характер і зміст такого висновку.**
12. Висновок аудитора організації, що надає послуги, зазвичай буде одним із двох таких типів:

*Тип А — Висновок щодо структури та застосування внутрішнього контролю*

- а) опис внутрішнього контролю організації, що надає послуги, зазвичай підготовлений управлінським персоналом організації, що надає послуги; та

АУДИТОРСЬКІ МІРКУВАННЯ СТОСОВНО СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ,  
ЯКІ ЗВЕРТАЮТЬСЯ ДО ОРГАНІЗАЦІЙ, ЩО НАДАЮТЬ ПОСЛУГИ

- б) висновок аудитора організації, що надає послуги про те, що:
  - i) наведений опис є вірним;
  - ii) структура внутрішнього контролю дозволяє досягти поставлених цілей; та
  - iii) заходи внутрішнього контролю застосовуються.

*Тип Б — Висновок щодо структури, впровадження та операційної ефективності внутрішнього контролю*

- а) опис внутрішнього контролю організації, яка надає послуги, зазвичай підготовлений управлінським персоналом організації, яка надає послуги; та
- б) висновок аудитора організації, що надає послуги про те, що:
  - i) наведений опис є вірним;
  - ii) структура внутрішнього контролю дозволяє досягти поставлених цілей;
  - iii) заходи внутрішнього контролю застосовуються; та
  - iv) система внутрішнього контролю функціонує ефективно, на основі результатів тестування системи контролю. Окрім висновків щодо операційної ефективності аудитор організації, що надає послуги, повинен ідентифікувати виконані тести контролю та відповідні результати.

Висновок аудитора організації, яка надає послуги, як правило, міститиме обмеження щодо використання (зазвичай коло користувачів обмежується управлінським персоналом організації, що надає послуги, її клієнтами та аудиторами суб'єкта господарювання).

- 13. **Аудиторів клієнта слід розглянути обсяг роботи, виконаної аудитором організації, що надає послуги, а також оцінити корисність та відповідність висновків, наданих аудитором такої організації.**
- 14. Хоча висновки типу А можуть бути корисними для одержання необхідного розуміння системи внутрішнього контролю аудитором, він не повинен використовувати такі висновки як аудиторський доказ операційної ефективності системи контролю.
- 15. І, навпаки, висновки типу Б можуть надати такі аудиторські докази, оскільки виконувалось тестування контролю. Якщо висновок типу Б використовується як доказ операційної ефективності контролю, аудитор повинен розглянути, чи стосуються заходи контролю, протестовані аудитором організації, що надає послуги, операцій суб'єкта господарювання, залишків на рахунках та розкриттів, та чи є адекватними тести контролю аудитором організації, що надає послуги, та їх результати. В останньому випадку двома ключовими питаннями, що вимагають розгляду, є тривалість періоду, охопленого тестами аудитора

АУДИТОРСЬКІ МІРКУВАННЯ СТОСОВНО СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ,  
ЯКІ ЗВЕРТАЮТЬСЯ ДО ОРГАНІЗАЦІЙ, ЩО НАДАЮТЬ ПОСЛУГИ

організації, яка надає послуги, і час, що пройшов з моменту проведення таких тестів.

16. **Що стосується доцільності конкретних тестувань та відповідно результатів, аудитор повинен розглянути, наскільки характер, час та обсяг таких тестів надають достатні та відповідні аудиторські докази операційної ефективності системи внутрішнього контролю для підтвердження оцінки аудитором ризиків суттєвого викривлення.**
17. Аудитор організації, яка надає послуги, може бути залучений до виконання процедур по суті, які потрібні аудитору. Такі завдання можуть включати виконання процедур, погоджених суб'єктом господарювання та його аудитором, а також організацією, яка надає послуги, та її аудитором.
18. **Якщо аудитор використовує висновок аудитора організації, що надає послуги, то у висновку аудитора суб'єкта господарювання не слід посилатися на висновок аудитора організації, яка надає послуги.**

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 500

## АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ

(чинний для аудиторських перевірок фінансових звітів  
за періоди, що починаються 15 грудня 2004 р. або пізніше)

### ЗМІСТ

---

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—2
Концепція аудиторських доказів .....	3—6
Достатні та відповідні аудиторські докази .....	7—14
Використання тверджень при отриманні аудиторських доказів .....	15—18
Аудиторські процедури для одержання аудиторських доказів .....	19—38
Дата набрання чинності .....	39

---

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 500 “Аудиторські докази” слід читати в контексті “Передмови до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, яка визначає застосування та статус МСА.

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартних положень і надання рекомендацій стосовно того, з чого складаються аудиторські докази в аудиторській перевірці фінансових звітів, кількості та якості аудиторських доказів, які слід отримати, та аудиторських процедур, які використовують аудитори для одержання цих аудиторських доказів.
2. **Аудитор повинен одержати достатні та відповідні аудиторські докази, щоб мати змогу сформулювати обґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора.**

## Концепція аудиторських доказів

3. “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. Не очікується, що аудитори розглядатимуть всю інформацію, яка може існувати<sup>1</sup>. Аудиторські докази, які є накопичувальними за характером, охоплюють аудиторські докази, отримані від аудиторських процедур, виконаних в ході аудиторської перевірки, і можуть містити аудиторські докази, отримані з інших джерел, таких як попередні аудиторські перевірки та процедури контролю якості на фірмі щодо прийняття клієнтів та продовження роботи з ними.
4. Облікові записи, як правило, складаються з записів первісних проводок та підтверджуючих записів, наприклад, чеків та записів систем електронного переведення платежів; рахунків-фактур; контрактів; головних та допоміжних книг; журнальних проводок та інших коригувань фінансових звітів, які не відображаються в офіційних журнальних проводках; а також записів, таких як відомості обліку робіт та електронні таблиці, що підтверджують розподіл витрат, обчислення, звірення та розкриття інформації. Проводки в облікових записах часто здійснюються, записуються, обробляються та наводяться в звітності в електронній формі. Крім того, облікові записи можуть бути складовою частиною інтегрованих систем, які здійснюють обмін даними та підтверджують усі аспекти фінансової звітності, діяльності та цілі дотримання відповідності суб'єктом господарювання.
5. Управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансових звітів на основі облікових записів суб'єкта господарювання. Аудитор отримує деякі аудиторські докази, перевіряючи облікові записи, наприклад, за допомогою аналізу та огляду, повторно виконуючи

---

<sup>1</sup> Див. параграф 14.



процедури, яких дотримувалися в процесі підготовки фінансової звітності, та зв'язуючи відповідні типи та використання тієї самої інформації. За допомогою виконання таких аудиторських процедур аудитор може визначити, що облікові реєстри є внутрішньо послідовними та узгоджуються з фінансовими звітами. Проте, оскільки самі облікові записи не забезпечують достатні аудиторські докази, на яких ґрунтується думка аудитора про фінансові звіти, аудитор отримує інші аудиторські докази.

6. Інша інформація, яку аудитор може використати як аудиторські докази, охоплює: протоколи зборів; підтвердження третіх сторін; висновки аналітиків; порівняльні дані про конкурентів (аналіз оціночних показників); посібники з процедур контролю; інформацію, отриману аудитором за допомогою таких аудиторських процедур, як запит, спостереження та перевірка; а також іншу інформацію, розроблену аудитором або доступну йому, яка надає аудиторіві можливість дійти висновку на основі достатніх доказів.

## Достатні та відповідні аудиторські докази

7. Достатність - це критерій кількості аудиторських доказів. Відповідність - це оцінка якості аудиторських доказів, тобто їх доречності та достовірності щодо підтвердження класів операцій, залишків 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.
8. Певний комплекс аудиторських процедур може надати аудиторські докази, які є доречними для одних тверджень, але недоречними для інших. Наприклад, перевірка записів та документів, пов'язаних з погашенням дебіторської заборгованості після кінця періоду, може надати аудиторські докази стосовно існування та оцінки вартості, але необов'язково щодо відповідності відсічення на кінець року. З іншого боку, аудитор часто отримує аудиторські докази з різних джерел або різного характеру, які відносяться до того самого твердження. Наприклад, аудитор може аналізувати строки погашення дебіторської заборгованості та подальше погашення дебіторської заборгованості, щоби отримати аудиторські докази, пов'язані з оцінкою резерву сумнівних боргів. До того ж отримання аудиторських доказів, пов'язаних із конкретним твердженням, наприклад, фізичним існуванням запасів, не замінює отримання аудиторських доказів стосовно іншого твердження, наприклад, вартості запасів.

9. На достовірність аудиторських доказів впливає їхнє джерело та характер; вона залежить від конкретних обставин, за якими їх одержують. Можна розробити загальні правила щодо достовірності різних типів аудиторських доказів; проте є важливі винятки з таких загальних правил. Навіть якщо аудиторські докази отримані з незалежного джерела, зовнішнього для суб'єкта господарювання, можуть існувати обставини, які впливають на достовірність отриманої інформації. Наприклад, аудиторські докази, отримані з незалежного зовнішнього джерела, можуть бути недостовірними, якщо джерело не є добре поінформованим. Незважаючи на визнання можливості існування винятків, наведені далі загальні правила щодо достовірності аудиторських доказів можуть бути корисними:
- аудиторські докази достовірніші, якщо отримані з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання;
  - аудиторські докази, отримані з внутрішніх джерел, достовірніші, якщо відповідні процедури внутрішнього контролю є ефективними;
  - аудиторські докази, отримані безпосередньо аудитором (наприклад, спостереження за застосуванням контролю), достовірніші, ніж аудиторські докази, отримані непрямо або шляхом припущення (наприклад, запит про застосування контролю);
  - аудиторські докази достовірніші, якщо вони існують у формі документів, що зберігаються на паперових, електронних чи інших носіях (наприклад, стенограма зборів, записана під час їх проведення, достовірніша, ніж пізніше усне подання обговорюваних питань);
  - аудиторські докази, отримані із оригіналів документів, достовірніші, ніж аудиторські докази, отримані з ксерокопій чи копій, переданих факсом.
10. Аудитор рідко займається засвідченням автентичності документації, він не має професійної підготовки експерта з такого засвідчення автентичності, і від нього не очікується, що він є таким експертом. Проте аудитор розглядає достовірність інформації, яку використовують як аудиторські докази, наприклад, ксерокопії, факси, документи на плівці, у цифровій чи іншій електронній формі відображення, включаючи розгляд заходів контролю за їхньою підготовкою та збереженням, якщо доречно.
11. **Якщо аудитор використовує інформацію, створену суб'єктом господарювання, для виконання аудиторських процедур, йому слід отримати аудиторські докази щодо точності та повноти інформації.** Для отримання аудитором достовірних аудиторських доказів, інформація, на якій базуються аудиторські процедури, повинна бути повною та точною. Наприклад, під час аудиторської перевірки доходу з застосуванням стандартних цін до записів обсягу реалізації, аудитор розглядає точність інформації щодо цін та повноту і точність даних щодо

обсягу реалізації. Отримання аудиторських доказів щодо повноти та точності інформації, створеної інформаційною системою суб'єкта господарювання, можна здійснювати одночасно з фактичною аудиторською процедурою, застосованою до інформації, оскільки отримання таких доказів є невід'ємною частиною самої аудиторської процедури. В інших ситуаціях аудитор, можливо, отримає аудиторські докази точності та повноти такої інформації, перевіряючи заходи контролю за створенням та збереженням інформації. Проте в деяких ситуаціях аудитор може визначити, що необхідні додаткові аудиторські процедури. Такі додаткові процедури можуть, наприклад, включати застосування комп'ютеризованих методів аудиту (КМА) для перерахування інформації.

12. Аудитор звичайно одержує вищий рівень впевненості на основі послідовних аудиторських доказів, отриманих із різних джерел чи різного характеру, ніж на основі окремих аудиторських доказів при окремому розгляді. Крім того, отримання аудиторських доказів із різних джерел чи різного характеру може свідчити, що окремих аудиторський доказ є недостовірним. Наприклад, підтверджувальна інформація з джерела, яке не залежить від суб'єкта господарювання, може підвищити рівень впевненості, отриманої на основі пояснень управлінського персоналу. І навпаки, якщо аудиторські докази, отримані з одного джерела, не відповідають доказам, отриманим з іншого, то аудитор визначає, які додаткові процедури потрібні для усунення такої невідповідності.
13. Аудитор розглядає зв'язок між витратами на одержання аудиторських доказів і корисністю отриманої інформації. Однак питання пов'язаної з цим складності чи витрат само по собі не є достатньою підставою для невиконання аудиторської процедури, щодо якої немає альтернативи.
14. Для формування аудиторської думки аудитор не перевіряє всю наявну інформацію, оскільки висновків можна зазвичай дійти, застосовуючи методи вибіркової перевірки та інші підходи до відбору статей для перевірки. Крім того, аудитор, як правило, вважає за необхідне покластися на аудиторські докази, що є радше переконливими, ніж остаточними; проте, аби отримати обґрунтовану впевненість<sup>2</sup>, аудитор не задовольняється аудиторськими доказами, що є менш, ніж переконливі. Аудитор застосовує професійне судження та ставиться з професійним скептицизмом, оцінюючи кількість та якість аудиторських доказів і, отже, їхню достатність та відповідність для підтвердження аудиторської думки.

<sup>2</sup> Параграфи 8—12 МСА 200 “Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів” наводять розгляд обґрунтованої впевненості, пов'язаної з аудиторською перевіркою фінансових звітів.

## Використання тверджень при отриманні аудиторських доказів

15. 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 (або подають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) 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.
16. **Аудиторів слід достатньо докладно використовувати твердження щодо класів операцій, залишків на рахунках та подання й розкриття інформації для формування основи для оцінки ризиків суттєвого викривлення, планування та виконання подальших аудиторських процедур.** Аудитор використовує твердження під час оцінювання ризиків, розглядаючи різні типи потенційно можливих викривлень, які можуть відбутися, і таким чином плануючи аудиторські процедури у відповідь на оцінені ризики. В інших МСА обговорюються конкретні ситуації, коли аудиторів необхідно отримати аудиторські докази на рівні тверджень.
17. Твердження, які використовує аудитор, поділяються на такі категорії:
  - а) твердження щодо класів операцій та подій за період, що перевіряється:
    - i) наявність: операції та події, які відображені в звітності, відбулися та стосуються суб'єкта господарювання;
    - ii) повнота: відображені всі операції та події, які мають бути відображені в звітності;
    - iii) точність: суми та інші дані, які стосуються відображених в звітності операцій та подій, відображені належним чином;
    - iv) відсічення: операції та події відображені у відповідному звітному періоді;
    - v) операції та події відображені на відповідних рахунках;
  - б) твердження про залишки на рахунках на кінець періоду:
    - i) існування: активи, зобов'язання та частки участі в капіталі існують;
    - ii) права і зобов'язання: суб'єкт господарювання утримує чи контролює права на активи, зобов'язання є зобов'язаннями суб'єкта господарювання;
    - iii) повнота: відображені всі активи, зобов'язання та частки участі в капіталі, які мають бути відображені в звітності;

- iv) 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;
  - в) твердження про подання та розкриття інформації:
    - i) наявність та права й зобов'язання: події, операції та інші питання, інформація про які розкрита, відбулися та стосуються суб'єкта господарювання;
    - ii) повнота: включено розкриття всієї інформації, яка має бути включеною в фінансові звіти;
    - iii) класифікація та зрозумілість: фінансова інформація подана та визначена відповідним чином і розкриття інформації чітко сформульоване;
    - iv) точність та оцінка вартості: фінансова та інша інформація розкрита достовірно й у відповідних сумах.
18. Аудитор може використовувати твердження так, як наведено вище, або висловлювати їх іншим чином за умови охоплення всіх наведених вище аспектів. Наприклад, аудитор може обрати поєднання твердження про операції та події з твердженнями про залишки на рахунках. Ще один приклад: може не бути окремого твердження, пов'язаного з відсіченням операцій та подій, якщо твердження щодо наявності та повноти містять належний розгляд відображення операцій в правильному обліковому періоді.

## **Аудиторські процедури для одержання аудиторських доказів**

19. Аудитор отримує аудиторські докази для формулювання обґрунтованих висновків, на яких базується аудиторська думка, виконуючи аудиторські процедури з метою:
- а) 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 (аудиторські процедури, які виконують з цією метою, зазначаються в МСА як “процедури оцінки ризиків”);
  - б) якщо необхідно, або якщо аудитор вирішив це зробити, перевірки операційної ефективності процедур контролю в запобіганні або виявленні та виправленні суттєвих викривлень на рівні тверджень (аудиторські процедури, які виконують з цією метою, зазначаються в МСА як “тести контролю”);
  - в) виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень (аудиторські процедури, які виконують з цією метою, зазначаються в МСА як

## АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ

"процедури по суті" і складаються з перевірки докладної інформації про класи операцій, залишки на рахунках та розкриття інформації і аналітичні процедури по суті).

20. Аудитор завжди виконує процедури оцінки ризиків 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.
21. Тести контролю необхідні за двох обставин. Якщо оцінка аудиторського ризику включає очікування операційної ефективності процедур контролю, аудитор повинний 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.
22. Аудитор планує та виконує процедури по суті, які б відповідали оцінці ризиків суттєвого викривлення, що охоплює результати тестів контролю, якщо вони є. Оцінка аудиторського ризику є питанням судження і не може бути достатньо точною для того, аби ідентифікувати всі ризики суттєвого викривлення. Крім того, існують властиві обмеження системи внутрішнього контролю, включаючи ризик недотримання їх управлінським персоналом, можливість суб'єктивної помилки та вплив змін у системах. Отже процедури по суті щодо суттєвих класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації завжди необхідні для отримання відповідних та достатніх аудиторських доказів.
23. Аудитор використовує один чи кілька типів аудиторських процедур, наведених далі в параграфах 26-38. Ці аудиторські процедури або їхнє поєднання можна використати як процедури оцінки ризику, тести контролю або процедури по суті залежно від ситуації, в якій аудитор застосовує їх. За певних обставин аудиторські докази, отримані в попередніх аудиторських перевірках, можуть надавати аудиторські докази, якщо аудитор виконує аудиторські процедури для встановлення продовження їхньої доречності.
24. Характер та визначення часу аудиторських процедур, які слід використати, можуть залежати від того, що деякі облікові дані та інша інформація можуть бути наявними лише в електронній формі або в певні моменти чи періоди часу. Первинні документи, наприклад, замовлення на придбання, транспортні накладні, рахунки-фактури та чеки, можуть бути замінені електронним обміном повідомленнями. Наприклад, суб'єкти господарювання можуть користуватися системами електронної комерції чи обробки зображень. В електронній комерції суб'єкт господарювання та його клієнти чи постачальники користуються комп'ютерами,

підключеними до відкритої мережі, наприклад, Інтернету, для ведення бізнесу електронними засобами. Придбання, доставка, виставлення рахунків, одержання грошових коштів та операції з виплати грошових коштів часто повністю здійснюються шляхом електронного обміну повідомленнями між сторонами. У системах обробки зображень документи сканують та конвертують в електронні зображення для полегшення їхнього зберігання та посилання на них. Певна інформація в електронній формі може існувати в певний момент часу. Проте така інформація може не відтворюватися після визначеного періоду часу, якщо файли змінюються, а резервних файлів не існує. Політика суб'єкта господарювання щодо збереження такої інформації може вимагати від аудитора прохання збереження деякої інформації для огляду аудитором або виконання аудиторських процедур у той час, коли інформація доступна.

25. Якщо інформація існує в електронній формі, аудитор може проводити певні аудиторські процедури, зазначені нижче, за допомогою КМА.

#### **Перевірка записів або документів**

26. Перевірка складається з вивчення записів або документів, як внутрішніх, так і зовнішніх, що зберігаються на папері, електронних та інших носіях інформації. Перевірка записів і документів надає аудиторські докази різного ступеня достовірності залежно від їх характеру і джерела, а також, в разі внутрішніх записів та документів, залежно від ефективності процедур контролю за їх створенням. Прикладом перевірки, яка застосовується як тести контролю, є перевірка записів або документів на підтвердження їх санкціонованості.
27. Деякі документи являють собою прямий аудиторський доказ існування активу, наприклад, документ, який є фінансовим інструментом таким, як акція чи облігація. Перевірка таких документів необов'язково може надавати аудиторські докази права власності на них чи вартості. Крім того, перевірка виконаного контракту може надати аудиторські свідчення стосовно застосування суб'єктом господарювання облікової політики, наприклад, визнання доходу.

#### **Перевірка матеріальних активів**

28. Перевірка матеріальних активів полягає в фізичній перевірці активів. Перевірка матеріальних активів може надати достовірні аудиторські докази щодо їх існування, але необов'язково докази прав та зобов'язань чи оцінки вартості активів. Перевірка окремих статей запасів, як правило, супроводжує спостереження за інвентаризацією.

#### **Спостереження**

29. Спостереження охоплює нагляд за процесом або процедурою, що виконуються іншими особами, наприклад, спостереження аудитора за

здійсненням інвентаризації запасів персоналом суб'єкта господарювання або виконанням заходів контролю. Спостереження надає аудиторські докази щодо виконання процесу чи процедур, але обмежується певним моментом часу, в якому відбувається спостереження, а також тим, що сам факт спостереження може впливати на виконання процесу чи процедур. Див. подальші рекомендації з спостереження за інвентаризацією в МСА 501 "Аудиторські докази: додаткові міркування щодо окремих статей".

### Запити

30. Запит - це процес звернення за інформацією, як фінансовою, так і нефінансовою, до обізнаних осіб суб'єкта господарювання або поза його межами. Запит - це аудиторська процедура, яка широко застосовується в ході аудиторської перевірки та часто доповнює виконання інших аудиторських процедур. Запити можуть бути різного роду: від офіційних письмових запитів до неофіційних усних запитів. Оцінювання відповідей на запити є невід'ємною частиною процесу запиту.
31. Відповіді на запити можуть надати аудиторіві інформацію, якою він раніше не володів, або яка підтверджує аудиторські докази. В інших випадках відповіді можуть надати інформацію, яка суттєво відрізняється від іншої інформації, яку отримав аудитор, наприклад, інформацію стосовно можливостей управлінського персоналу уникати процедур контролю. У деяких випадках відповіді на запити є основою для зміни чи виконання додаткових аудиторських процедур аудитором.
32. Аудитор виконує аудиторські процедури додатково до використання запитів для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів. Запит сам по собі, як правило, не надає достатні аудиторські докази для виявлення суттєвого викривлення на рівні тверджень. Крім того, запит сам по собі не є достатнім для перевірки операційної ефективності процедур контролю.
33. Хоча підтвердження доказів, отриманих шляхом запитів, часто є особливо важливим, у випадку запитів щодо наміру управлінського персоналу, інформація, наявна для підтвердження наміру управлінського персоналу, може бути обмеженою. У таких випадках розуміння історії виконання управлінським персоналом оголошених намірів щодо активів чи зобов'язань, причин, наведених управлінським персоналом щодо вибору конкретного плану дій, та спроможності управлінського персоналу дотримуватися конкретного плану дій можуть надати відповідну інформацію про наміри управлінського персоналу.
34. Стосовно деяких питань аудитор отримує письмові пояснення управлінського персоналу для підтвердження відповідей на усні запити. Наприклад, аудитор, як правило, отримує письмові пояснення управлінського персоналу щодо суттєвих питань, коли не можна обґрунтовано очікувати, що існуватимуть інші достатні та відповідні



аудиторські докази, або коли якість інших отриманих аудиторських доказів низька. Подальші рекомендації щодо письмових пояснень див. у МСА 580 “Пояснення управлінського персоналу”.

### **Підтвердження**

35. Підтвердження, які є особливим типом запитів, - це процес отримання інформації щодо пояснень управлінського персоналу чи існуючих умов безпосередньо від третіх сторін. Наприклад, аудитор може шукати прямого підтвердження дебіторської заборгованості шляхом контакту з дебіторами. Підтвердження часто застосовуються щодо залишків на рахунках та їх компонентів, але їх не слід обмежувати лише такими статтями. Наприклад, аудитор може просити підтвердити умови угод або операції, які суб'єкт господарювання має з третіми сторонами; прохання про підтвердження сформульовано так, аби спитати, чи були внесені зміни до угод, та якщо так, то які саме. Підтвердження також використовуються для отримання аудиторських доказів щодо відсутності певних умов, наприклад, відсутність “побічних угод”, які можуть вплинути на визнання доходу. Подальші рекомендації щодо підтверджень див. у МСА 505 “Зовнішні підтвердження”.

### **Перерахування**

36. Перерахування полягає в перевірці арифметичної точності документів чи записів. Перерахування можна виконувати із застосуванням інформаційних технологій, наприклад, шляхом отримання електронного файлу від суб'єкта господарювання та застосування КМА для перевірки точності сум у файлі.

### **Повторне виконання**

37. Повторне виконання полягає в незалежному виконанні аудитором процедур чи заходів контролю, які початково виконувалися як частина системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, або вручну, або з застосуванням КМА, наприклад, повторне виконання класифікації дебіторської заборгованості за строками погашення.

### **Аналітичні процедури**

38. Аналітичні процедури складаються з оцінки фінансової інформації шляхом дослідження важливих зв'язків між фінансовими і нефінансовими даними. Аналітичні процедури охоплюють також подальше вивчення визначених відхилень та зв'язків, які суперечать іншій релевантній інформації або відрізняються від прогнозованих сум. Подальші рекомендації щодо аналітичних процедур див. у МСА 520 “Аналітичні процедури”.

## **Дата набрання чинності**

39. Цей МСА набирає чинності для аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, які починаються з 15 грудня 2004 р. або пізніше.

## **Особливості застосування в державному секторі**

1. *При проведенні аудиторських перевірок суб'єктів господарювання в державному секторі аудитор повинен урахувати законодавство і будь-які інші відповідні нормативні акти, накази та директиви міністерств, які впливають на аудиторську перевірку, а також будь-які інші спеціальні вимоги до аудиту. При формулюванні тверджень щодо фінансових звітів, управлінський персонал стверджує, що операції та події відповідали законодавству чи вимогам відповідного органу влади на додаток до тверджень у параграфі 15 цього МСА.*

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 501

## АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ: ДОДАТКОВІ МІРКУВАННЯ ЩОДО ОКРЕМИХ СТАТЕЙ

(чинний для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються  
з або після 15 грудня 2004 р.)\*

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—3
Частина А: Присутність при інвентаризації запасів .....	4—18
Частина Б: Замінена МСА 505 (параграфи 19—30 вилучено)	
Частина В: Процедури стосовно судових справ та претензій .....	31—37
Частина Г: Оцінка вартості та розкриття інформації щодо довгострокових інвестицій в цінні папери .....	38—41
Частина Д: Інформація за сегментами .....	42—45

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 501 “Аудиторські докази: додаткові міркування щодо окремих статей” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСА.

\* МСА 315 “Розуміння суб’єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”, МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” та МСА 500 “Аудиторські докази” викликали відповідні зміни до МСА 501. Ці зміни чинні для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або після 15 грудня 2004 р.; їх внесено до тексту МСА 501.

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартів і надання додаткових рекомендацій до тих, що надано в МСА 500 “Аудиторські докази”, стосовно деяких окремих залишків на рахунках у фінансових звітах та іншого (розкриття інформації).
2. Застосування стандартів і рекомендацій, наданих у цьому МСА, допоможе аудиторів одержати аудиторські докази стосовно деяких окремих залишків на рахунках у фінансових звітах та інших розкриттів, що розглядаються.
3. Цей МСА складається з таких частин:
  - а) присутність при інвентаризації запасів;
  - б) замінені МСА 505 — частина Б вилучена;
  - в) запит стосовно судових справ та претензій;
  - г) оцінка вартості та розкриття інформації щодо довгострокових інвестицій;
  - д) інформація за сегментами

## Частина А: Присутність при інвентаризації запасів

4. Як правило, управлінський персонал встановлює процедури, згідно з якими хоча б один раз на рік проводиться інвентаризація запасів, яка є основою для складання фінансових звітів або надає впевненість у перевірці достовірності безперервної системи обліку запасів.
5. **Якщо величина запасів є суттєвою для фінансових звітів, аудитор повинен одержати достатні та відповідні аудиторські докази щодо існування і стану запасів та (за можливості) бути присутнім при їх інвентаризації.** Така присутність аудитора 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 аудиторів змогу перевірити запаси, спостерігати за дотриманням управлінським персоналом процедур щодо ведення обліку та контролю запасів, а також одержати аудиторські докази надійності процедур управлінського персоналу.
6. **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.**
7. **Якщо присутність неможлива через характер та місцезнаходження запасів, аудитор повинен розглянути, чи забезпечать альтернативні процедури одержання достатніх та відповідних аудиторських доказів**

**існування і стану(запасів) для того, щоб дійти висновку, що аудиторіві немає потреби робити посилення на обмеження обсягу аудиту.** Так, наприклад, документи щодо наступних продаж конкретних статей запасів, одержаних або придбаних до проведення інвентаризації, можуть надати достатні та відповідні аудиторські докази.

8. Плануючи присутність при інвентаризації запасів або проведенні альтернативних процедур, аудитор повинен розглянути:
  - Ризики суттєвого викривлення стосовно запасів;
  - Природу внутрішнього контролю стосовно запасів;
  - Чи очікується встановлення адекватних процедур та надання належних інструкцій щодо проведення інвентаризації;
  - Строк проведення інвентаризації;
  - Місця, де розташовані запаси, і де проводитиметься інвентаризація;
  - Необхідність допомоги експерта.
9. Якщо кількість запасів визначається шляхом проведення інвентаризації, і аудитор присутній при цьому, або якщо суб'єкт господарювання застосовує систему безперервного обліку, і аудитор є присутнім при інвентаризації один або кілька разів на рік, він, як правило, спостерігає за процедурами підрахунку та виконує контрольні перевірки.
10. Якщо суб'єкт господарювання використовує процедури для визначення фізичної кількості (наприклад, визначення ваги вугілля у штабелі), аудитор повинен упевнитись в обґрунтованості цих процедур.
11. Якщо запаси розміщено в кількох місцях, аудитор повинен визначити, в яких місцях його присутність буде доцільною, беручи до уваги суттєвість запасів та рівень ризику суттєвого викривлення для різних місць.
12. Аудитор повинен ознайомитись з інструкціями управлінського персоналу стосовно:
  - а) застосування заходів контролю, наприклад, збирання заповнених інвентаризаційних відомостей, облік незаповнених відомостей, а також процедур підрахунку та перерахунку;
  - б) точного визначення етапу завершення незавершеного виробництва, запасів, що погано обертаються, застарілих або пошкоджених запасів, а також запасів, що належать третій стороні, наприклад, на консигнації; та
  - в) відповідної організації руху запасів між підрозділами, а також відвантаження та приймання запасів до і після дати зміни періоду.
13. Для отримання аудиторських доказів, що заходи внутрішнього контролю адекватно проваджуються управлінським персоналом, 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, зіставляючи дані щодо окремих статей по інвентаризації та обліку і навпаки. Аудитор розглядає ступінь необхідності збереження копій таких інвентаризаційних записів для виконанні подальших аудиторських процедур та порівнянь.

14. Аудитор повинен також розглянути процедури розмежування руху запасів до, протягом і після інвентаризації для того, щоб облік такого руху можна було перевірити пізніше.
15. З практичних міркувань інвентаризація наявних запасів може бути проведена на дату, що не є датою закінчення звітної періоду. Це, як правило, буде адекватним для аудиту у випадку, якщо суб'єкт господарювання розробив та впровадив заходи внутрішнього контролю щодо зміни запасів. Аудитор повинен визначити за допомогою відповідних аудиторських процедур, чи вірно відображені в обліку зміни запасів між датою проведення інвентаризації та кінцем звітної періоду.
16. Якщо суб'єкт господарювання застосовує систему безперервного обліку запасів для визначення залишків на кінець періоду, аудитор повинен оцінити за допомогою додаткових процедур, чи зрозумілі будь-які значні розбіжності між результатами інвентаризації та записами безперервного обліку, а також чи внесено коригування до облікових записів.
17. Аудитор виконує аудиторські процедури щодо остаточного переліку запасів для визначення точності відображення фактичних результатів інвентаризації.
18. 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. Залежно від суттєвості цих запасів аудитор повинен розглянути:
  - Чесність і незалежність третьої сторони;
  - Спостереження або призначення іншого аудитора для спостереження за інвентаризацією запасів;
  - Одержання висновку іншого аудитора щодо відповідності заходів внутрішнього контролю третьої сторони стосовно забезпечення вірності підрахунку та адекватності збереження запасів;
  - Перевірку документів стосовно запасів, що перебувають на зберіганні у третіх сторін (наприклад, складських розписок) або одержання підтвердження від третіх сторін у разі передачі таких запасів під заставу.

## **Частина Б: Замінена МСА 505 (параграфи 19—30 вилучено)**

### **Частина В: Процедури стосовно судових справ та претензій**

1. Судові справи та претензії, які стосуються суб'єкта господарювання, можуть суттєво впливати на фінансові звіти, а тому може виникнути потреба їх розкриття і (або) створення резервів у фінансових звітах.
2. **Аудитор повинен виконати аудиторські процедури, щоб дізнатись про будь-які судові справи та претензії, які стосуються суб'єкта господарювання та можуть призвести до суттєвого викривлення в фінансових звітах.** Такі процедури повинні включати:
  - Відповідні запити управлінському персоналові, у тому числі одержання пояснень управлінського персоналу;
  - Огляд протоколів засідань найвищого управлінського персоналу та листування з юристами суб'єкта господарювання;
  - Перевірку рахунку витрат на юридичне обслуговування;
  - Використання будь-якої отриманої інформації стосовно діяльності суб'єкта господарювання, у тому числі інформації, отриманою під час обговорень з юридичним відділом суб'єкта господарювання.
3. **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 аудиторські 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 внутрішнього контролю суб'єкта господарювання та визначити, чи були вони застосовані. В параграфах 108—114 МСА 315 “Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвого викривлення” надано подальші поради щодо визначення значних ризиків.
4. **Управлінський персонал повинен підготувати, а аудитор відправити лист до юриста суб'єкта господарювання з проханням про безпосередній контакт з аудитором.** Якщо є підстави припускати, що юрист суб'єкта господарювання не дасть відповіді на загальний запит, у листі, як правило, зазначається:

- Перелік судових справ та претензій;
  - Оцінка управлінським персоналом результатів розгляду судових справ та претензій, а також прогноз щодо фінансових наслідків, в тому числі витрат;
  - Прохання до юриста суб'єкта господарювання підтвердити обґрунтованості оцінок управлінського персоналу й надати подальшу інформацію, якщо юрист суб'єкта господарювання вважає, що перелік є неповним або неточним.
5. Аудитор розглядає стан юридичних питань до дати аудиторського висновку. В деяких випадках аудиторіві буде необхідно одержати від юриста суб'єкта господарювання оновлену інформацію.
  6. За певних обставин (наприклад, якщо аудитор визначає, що конкретне питання являє собою значний ризик або є складним, або існує незгода між управлінським персоналом та юристом суб'єкта господарювання), в аудитора може виникнути потреба в зустрічі з юристом суб'єкта господарювання для обговорення можливого результату розгляду судової справи та претензій. Такі зустрічі відбуваються за дозволом управлінського персоналу і, бажано, у присутності представника управлінського персоналу.
  7. **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 умовно-позитивної думки або відмови від вираження думки.** Якщо юрист суб'єкта господарювання відмовляється відповісти належним чином, а аудитор не має можливості одержати достатні та відповідні аудиторські докази шляхом застосування альтернативних аудиторських процедур, аудитор повинен розглянути питання, чи є це обмеженням обсягу аудиту, що може привести до висловлення умовно-позитивної думки або відмови від вираження думки.

## **Частина Г: Оцінка вартості та розкриття інформації щодо довгострокових інвестицій в цінні папери**

1. **Якщо довгострокові інвестиції в цінні папери є суттєвими для фінансових звітів, аудитор повинен отримати достатні та відповідні аудиторські докази стосовно їх оцінки та розкриття інформації.**
39. Аудиторські процедури стосовно довгострокових інвестицій в цінні папери, як правило, включають отримання аудиторських доказів щодо того, чи здатен суб'єкт господарювання продовжити утримувати ці цінні папери на довгостроковій основі, а також обговорення з управлінським персоналом можливості продовження суб'єктом господарювання



утримання цінних паперів як довгострокових інвестицій та отримання письмових пояснень щодо цього.

40. Інші аудиторські процедури будуть, як правило, охоплювати розгляд відповідних фінансових звітів та іншої інформації (наприклад, біржових котирувань, які є показником вартості), а також порівняння такої вартості з балансовою вартістю цих цінних паперів на дату аудиторського висновку.
41. Якщо ця вартість не перевищує балансову вартість, аудитор повинен розглянути питання необхідності зменшення їх вартості. Якщо є невпевненість щодо відшкодування їх балансової вартості, аудитор розглядає, чи були здійснені відповідні коригування і (або) розкриття інформації.

## **Частина Д: Інформація за сегментами**

42. **Якщо інформація за сегментами є суттєвою для фінансових звітів, аудитор повинен одержати достатні та відповідні аудиторські докази щодо її представлення та розкриття у відповідності до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.**
43. Аудитор розглядає інформацію за сегментами відносно фінансових звітів в цілому; до такої інформації немає, як правило, потреби застосовувати аудиторські процедури, які були б потрібними в разі необхідності в висловленні аудиторської думки щодо інформації за сегментами, взятої окремо. Однак поняття суттєвості охоплює як кількісні, так і якісні фактори, і це визнається вибором аудиторських процедур.
44. Аудиторські процедури стосовно інформації за сегментами зазвичай складаються з аналітичних аудиторських процедур та інших аудиторських процедур відповідно до обставин.
45. 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 тому числі відповідність попереднім періодам та адекватність розкриття суперечностей.

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 505

## ЗОВНІШНІ ПІДТВЕРДЖЕННЯ

(чинний для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або після 15 грудня 2004 р.)\*

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—6
Взаємозв'язок процедур зовнішнього підтвердження та оцінки аудитором ризику суттєвого викривлення .....	7—11
Твердження, забезпечені зовнішніми підтвердженнями .....	12—16
Розробка запиту про зовнішнє підтвердження .....	17—19
Використання позитивних та негативних підтверджень .....	20—24
Прохання управлінського персоналу .....	25—27
Характеристики респондентів .....	28—29
Процес зовнішнього підтвердження .....	30—35
Оцінювання результатів процесу підтвердження .....	36
Зовнішні підтвердження до закінчення року .....	37
Дата набуття чинності .....	38

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 505 “Зовнішні підтвердження” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСА.

\* МСА 315 “Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”, МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” та МСА 500 “Аудиторські докази” викликали відповідні зміни до МСА 505. Ці зміни чинні для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або після 15 грудня 2004 р.; їх внесено до тексту МСА 505.

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо застосування аудитором зовнішніх підтверджень як засобу отримання аудиторських доказів.
2. **Аудитор повинен визначити, чи буде необхідним для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів на рівні тверджень застосування зовнішніх підтверджень. При цьому аудитор повинен взяти до уваги оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні твердження та розглянути, як аудиторські докази, отримані при проведенні інших запланованих аудиторських процедур, зменшать ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень до прийнятно низького рівня.**
3. Згідно з МСА 500 “Аудиторські докази” достовірність аудиторських доказів залежить від їхнього джерела та природи, а також від конкретних обставин, за яких їх отримано. При цьому (визнаючи, що можуть існувати винятки) можуть виявитись корисними наступні загальні висновки щодо достовірності аудиторських доказів:
  - Аудиторські докази є більш достовірними, якщо їх отримано із зовнішніх джерел за межами суб’єкта господарювання;
  - Аудиторські докази, отримані безпосередньо аудитором, є більш достовірними, ніж аудиторські докази, отримані непрямим методами або умовиводами;
  - Аудиторські докази є більш достовірними, якщо вони існують у документальній формі;
  - Аудиторські докази, надані оригіналами документів, є більш достовірними, ніж аудиторські докази, надані фотокопіями або факсокопіями.

Аудиторські докази у формі оригіналів письмових відповідей на запити про підтвердження, отримані безпосередньо аудитором від третіх сторін, не зв’язаних із суб’єктом господарювання, що проходить аудиторську перевірку, якщо їх розглядати окремо або разом з аудиторськими доказами, отриманими в результаті проведення інших аудиторських процедур, можуть допомогти знизити ризик суттєвого викривлення для відповідних тверджень до прийнятно низького рівня.

4. Зовнішнє 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. Приймаючи рішення щодо рівня використання зовнішніх підтверджень, аудитор розглядає характеристики середовища, в якому працює суб’єкт господарювання, що проходить аудиторську

## ЗОВНІШНІ ПІДТВЕРДЖЕННЯ

перевірку, та практику розгляду запитів щодо прямого підтвердження потенційними респондентами.

5. Зовнішні підтвердження часто застосовуються до залишків на рахунках та їх компонентів, але цим їх застосування не обмежується. Так, наприклад, аудитор може запросити зовнішнє підтвердження щодо умов договорів або операцій, які суб'єкт господарювання має з третіми сторонами. У запиті про підтвердження запитується, чи вносились будь-які зміни в договір, та (у разі їх внесення) подробиці цих змін. Зовнішні підтвердження можуть також використовуватись для отримання аудиторських доказів відсутності конкретних умов, наприклад, відсутності “побічної угоди”, яка може вплинути на визнання доходів. Іншими прикладами ситуацій, в яких можна застосувати зовнішні підтвердження, можуть бути:
  - Залишки на банківських рахунках та інша інформація від банківрів;
  - Залишки на рахунках дебіторської заборгованості;
  - 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;
  - Залишки на рахунках кредиторської заборгованості.
6. Достовірність аудиторських доказів, отриманих через зовнішні підтвердження, залежить серед іншого від використання аудитором відповідних аудиторських процедур для складання запиту про зовнішнє підтвердження, виконання процедур зовнішнього підтвердження та оцінки результатів процедур зовнішнього підтвердження. До факторів, що впливають на достовірність підтверджень, належать ступінь контролю аудитора за запитом про підтвердження та відповідями на них, характеристики респондентів та будь-які обмеження, що містяться у відповіді або накладені управлінським персоналом.

## **Взаємозв'язок процедур зовнішнього підтвердження та оцінки аудитором ризику суттєвого викривлення**

7. МСА 315 “Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень” висвітлює відповідальність аудитора за отримання розуміння суб'єкта господарювання та його

середовища включно із внутрішнім контролем та оцінку ризиків суттєвого викривлення. У ньому розглянуто аудиторські процедури, що виконуються для оцінки ризиків суттєвого викривлення у фінансових звітах та є достатніми для розробки та виконання подальших аудиторських процедур.

8. МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” висвітлює відповідальність аудитора за визначення загальних дій у відповідь, а також за розробку та виконання подальших аудиторських процедур, природа, час та обсяг яких відповідають оціненим ризикам суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів та тверджень. У ньому розглянуто, що аудитор визначає природу та обсяг аудиторських доказів, які очікується отримати в результаті виконання процедур по суті у відповідь на відповідну оцінку ризику суттєвого викривлення, та (незалежно від оціненого ризику суттєвого викривлення) розробляє та виконує процедури по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку на рахунку та розкриття. Такі процедури по суті можуть включати застосування зовнішнього підтвердження для деяких тверджень.
9. У параграфі МСА 330 вказано, що чим вищим 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 аудитор розробляє процедури по суті для отримання більш достатніх та достовірних (або переконливих) аудиторських доказів на рівні тверджень. При цьому використання процедур підтвердження може виявитись ефективним засобом отримання достатніх та достовірних аудиторських доказів.
10. Чим нижчий оцінений ризик суттєвого викривлення, тим нижчий рівень впевненості, що його аудитор повинен отримати в результаті виконання процедур по суті для формування думки щодо твердження. Наприклад, суб’єкт господарювання може користуватись позикою, яку він погашає згідно з погодженим графіком, умови якого аудитор з’ясував у попередні роки. Якщо інша робота, яку виконує аудитор (зокрема необхідні тести контролю), вказує на те, що умови позики не змінились, а ризик суттєвого викривлення щодо неповернутого залишку позики зменшується, аудитор може обмежити процедури по суті тестуванням деталей здійснених платежів та не звіряти залишок безпосередньо з позикодавцем.
11. Якщо аудитор оцінює ризик як великий (див. параграф 108 МСА 315), він може розглянути окремо, чи буде отримання підтвердження конкретних питань прийнятним засобом зменшення ризику викривлення. Так, наприклад, незвичні або складні операції можуть асоціюватись з більшим ризиком, ніж прості операції. Якщо суб’єкт господарювання здійснює незвичну або складну операцію, що призводить до підвищення оцінки

ризик у суттєвого викривлення, аудитор розглядає необхідність отримання підтвердження умов операції від третіх сторін (на додаток до вивчення документації суб'єкту господарювання).

## **Твердження, забезпечені зовнішніми підтвердженнями**

12. МСА 500 вимагає використання тверджень при оцінці ризиків та розробці і виконанні аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики. Він також розподіляє твердження на такі, що стосуються класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації. Хоча зовнішні підтвердження і можуть забезпечити отримання аудиторських доказів щодо цих тверджень, можливість зовнішнього підтвердження надати аудиторські докази стосовно конкретного твердження не є однаковою.
13. Зовнішнє підтвердження стосовно дебіторської заборгованості надає достовірні та відповідні аудиторські докази щодо її стану на конкретну дату. Підтвердження надає також аудиторські докази стосовно виконання процедур перенесення періодів. Тим не менш, таке підтвердження не надає всіх необхідних аудиторських доказів стосовно твердження про оцінку вартості, оскільки недоцільно просити дебітора підтвердити детальну інформацію щодо його платоспроможності.
14. Аналогічно, в разі наявності товарів на консигнації зовнішнє підтвердження надасть достатні та відповідні аудиторські докази щодо тверджень про існування, права та обов'язки, але не надасть доказів щодо твердження про оцінку вартості.
15. Відповідність зовнішніх підтверджень для аудиторської перевірки конкретних тверджень залежить також від мети аудитора при відборі інформації для підтвердження. Так, наприклад, перевіряючи твердження про повноту стосовно кредиторської заборгованості, аудитор повинен отримати аудиторські докази відсутності суттєвої заборгованості, невідображеної в обліку. Відповідно, розсилання запитів про підтвердження основним постачальникам суб'єкта господарювання з проханням надати копії банківських виписок безпосередньо аудиторіві (навіть якщо згідно з обліковими даними на цей момент перед ними немає заборгованості) буде зазвичай ефективнішим для виявлення невідображеного в обліку зобов'язання, ніж відбір рахунків для підтвердження на основі величини сум в реєстрі кредиторської заборгованості.
16. Для отримання аудиторських доказів щодо тверджень, які були неадекватно підтверджені, аудитор розглядає інші аудиторські процедури з метою доповнення процедур підтвердження або заміни ними процедур підтвердження.

## Розробка запиту про зовнішнє підтвердження

17. Аудитор повинен розробляти запити про зовнішнє підтвердження у відповідності до конкретної мети аудиторської перевірки. Розробляючи запит, аудитор розглядає відповідні твердження та фактори, які, ймовірно, впливають на достовірність підтверджень. Такі фактори, як форма запиту про зовнішнє підтвердження, попередній досвід аудиту або аналогічних завдань, характер інформації, яку необхідно підтвердити, а також майбутній респондент, визначають структуру запиту, оскільки вони прямо впливають на достовірність аудиторських доказів, отриманих шляхом процедур зовнішнього підтвердження.
18. Розробляючи запит, аудитор враховує тип інформації, що її респонденти будуть здатні легко підтвердити, оскільки це може вплинути на швидкість відповіді та характер отриманих аудиторських доказів. Так, наприклад, інформаційні системи деяких респондентів можуть полегшити зовнішнє підтвердження окремих операцій, а не всіх залишків на рахунках. До того ж респонденти не завжди можуть підтвердити певні типи інформації (наприклад, загальний залишок дебіторської заборгованості), але можуть підтвердити суми окремих рахунків-фактур у загальному залишку.
19. Запити про підтвердження зазвичай містять дозвіл управлінського персоналу на розкриття інформації респондентом аудиторів. Можливо, респонденти охочіше нададуть відповідь на запит про підтвердження, де міститься дозвіл управлінського персоналу, а в деяких випадках вони не зможуть відповісти, якщо запит не містить дозвіл управлінського персоналу.

## Використання позитивних та негативних підтверджень

20. Аудитор може застосовувати запити про позитивні або негативні підтвердження (або поєднання обох).
21. Запит про позитивне зовнішнє підтвердження пропонує респондентові дати відповідь аудиторів (у всіх випадках) або із зазначенням згоди респондента з наведеною інформацією, або із проханням до респондента надати інформацію. Очікується, що відповідь на запит про позитивне підтвердження надасть достовірні аудиторські докази. Проте існує ризик того, що респондент може відповісти на запит про підтвердження без перевірки правильності інформації. Як правило, аудитор не може виявити, чи таке відбулося. Однак аудитор може зменшити ризик цього, застосовуючи запит про позитивне підтвердження без наведення суми (чи іншої інформації) та пропонуючи респондентові зазначити суму (або надати іншу інформацію). З іншого боку, застосування “незаповненого” запиту про підтвердження може спричинити вповільнення отримання відповіді, оскільки вимагає від респондента додаткових зусиль.

## ЗОВНІШНІ ПІДТВЕРДЖЕННЯ

22. Запит про негативне зовнішнє підтвердження вимагає від респондента відповіді лише в разі незгоди з інформацією, наведеною в запиті. Проте, якщо на запит про негативне підтвердження відповіді не отримано, аудитор усвідомлює, що немає чіткого аудиторського доказу, що відповідні треті сторони отримали запити про підтвердження та перевірили правильність наданої в них інформації. Саме цьому використанню запитів про негативне підтвердження, як правило, надає менш достовірні аудиторські докази, а аудитор розглядає виконання інших процедур по суті, щоб доповнити негативні підтвердження.
23. Запити про негативне підтвердження можна застосовувати для зменшення ризику суттєвого викривлення до прийняттого рівня у випадках, коли:
- а) оцінений ризик суттєвого викривлення є низьким;
  - б) мова йде про значну кількість невеликих за обсягом залишків;
  - в) не очікується значної кількості помилок; та
  - г) аудитор не має причин вважати, що респонденти не нададуть відповідей на ці запити.
24. Можна застосовувати поєднання позитивних та негативних зовнішніх підтверджень. Так, наприклад, коли загальний залишок на рахунках дебіторської заборгованості 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.

## Прохання управлінського персоналу

25. Якщо аудитор шукає підтвердження певних залишків (або іншу інформацію), а управлінський персонал просить аудитора цього не робити, йому слід розглянути, чи є обґрунтовані підстави для такого прохання, та отримати аудиторські докази щодо обґрунтованості такого прохання. Якщо аудитор погоджується з проханням управлінського персоналу не шукати зовнішнього підтвердження щодо конкретного питання, він повинен застосувати альтернативні аудиторські процедури для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів стосовно цього питання.
26. Якщо аудитор не визнає обґрунтованості прохання управлінського персоналу, і йому заважають у отриманні підтвердження, то має місце обмеження обсягу аудиторської перевірки, й аудиторі слід розглянути можливий вплив цього на аудиторський висновок.



27. Розглядаючи причини, наведені управлінським персоналом, аудитор із професійним скептицизмом оцінює, чи може це прохання мати стосунок до чесності управлінського персоналу. Аудитор розглядає, чи може прохання управлінського персоналу вказувати на можливу наявність шахрайства чи помилок. Якщо аудитор вважає, що шахрайство або помилка є, він застосовує рекомендації МСА 240 “Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиту фінансових звітів”. Аудитор також розглядає, чи забезпечать альтернативні аудиторські процедури отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів щодо цього питання.

## Характеристики респондентів

28. На достовірність аудиторських доказів, наданих підтвердженням, впливає компетентність, незалежність, повноваження відповідати, знання підтверджуваних питань та об’єктивність респондентів. Саме цьому аудитор намагається забезпечити, щоб запит про підтвердження спрямовувався відповідній особі (за можливості). Наприклад, для підтвердження відмови від угоди, пов’язаної з довгостроковою заборгованістю суб’єкта господарювання, аудитор надсилає запит тому працівнику кредитора, який знає про відмову та має повноваження надавати інформацію.
29. Аудитор оцінює, чи можуть певні сторони не надати об’єктивну та неупереджену відповідь на запит про підтвердження. Увагу аудитора може привернути інформація про компетентність, знання, мотивацію, спроможність і бажання респондента відповідати. Аудитор розглядає вплив такої інформації на розробку запиту про підтвердження та на оцінювання результатів, включаючи визначення, чи необхідні додаткові аудиторські процедури. Аудитор також розглядає, чи є достатня основа для висновку про те, що запит на підтвердження надсилається респондентові, від якого аудитор може очікувати відповіді, що забезпечить достатні та відповідні аудиторські докази. Так, наприклад, аудитор може зіткнутись зі значними незвичними операціями наприкінці року, які мають суттєвий вплив на фінансові звіти, причому операції здійснено з третьою стороною, яка економічно залежить від суб’єкта господарювання. За таких обставин аудитор розглядає, чи може третя сторона мати мотиви для надання неточної відповіді.

## Процес зовнішнього підтвердження

30. Виконуючи процедури підтвердження, аудитор повинен зберігати контроль за процесом відбору тих, кому надсилатиметься запит, складання та розсилання запитів про підтвердження та за відповідями на ці запити. Контроль зберігається за обміном інформацією між реципієнтами, від яких очікують відповіді, та

## ЗОВНІШНІ ПІДТВЕРДЖЕННЯ

аудитором, щоб мінімізувати ймовірність того, що результати підтвердження будуть упередженими внаслідок перехоплення запитів про підтвердження (чи відповідей на них) або внесенням до них змін. Аудитор забезпечує, що саме він розсилає запити про підтвердження, що ці запити відповідно адресовані, та в них міститься прохання надсилати відповіді безпосередньо аудиторіві. Аудитор також розглядає, чи відповіді надійшли саме від тих, від кого вони очікуються.

### **Відсутність відповіді на запит про позитивне підтвердження**

31. **Аудитор повинен виконати альтернативні аудиторські процедури, якщо не отримано відповіді на запит про позитивне зовнішнє підтвердження. Альтернативні аудиторські процедури мають бути такими, що надають аудиторські докази щодо тверджень у фінансових звітах, котрі передбачалось отримати запитом про підтвердження.**
32. Якщо відповідь не отримано, аудитор, як правило, контактує з реципієнтом запиту для отримання відповіді. Якщо ж аудитор не може отримати відповіді, він застосовує альтернативні аудиторські процедури. Природа альтернативних процедур змінюється відповідно до рахунків та тверджень, що розглядаються. Перевіряючи дебіторську заборгованість, до альтернативних процедур можна включити перевірку послідовних касових надходжень, перевірку документації, що підтверджує відвантаження, або іншої документації клієнта, щоб отримати аудиторські докази щодо твердження про існування, та перевірку реалізації наприкінці періоду для отримання аудиторських доказів щодо твердження про повноту. Перевіряючи кредиторську заборгованість, до альтернативних процедур можна включити перевірку послідовних касових виплат або кореспонденції від третіх сторін, щоб отримати аудиторські докази щодо твердження про її існування, та перевірки інших записів (наприклад, документів про отримання товарів), щоб отримати аудиторські докази щодо твердження про повноту.

### **Достовірність отриманих відповідей**

33. Аудитор розглядає, чи є будь-яка вказівка на те, що отримані зовнішні підтвердження можуть не бути достовірними. Аудитор розглядає автентичність відповіді та виконує аудиторські процедури для усунення будь-яких сумнівів. Аудитор може обрати перевірку джерела та змісту відповіді шляхом телефонної розмови з відправником, від якого очікувалась відповідь. Крім цього аудитор пропонує відправникові, від якого очікувалась відповідь, надіслати поштою оригінал підтвердження безпосередньо аудиторіві. Оскільки застосування новітніх технологій безперервно зростає, аудитор розглядає підтвердження джерела отримання відповідей в електронному форматі (наприклад, факсом або електронною поштою). Усні підтвердження документуються в робочих

документах. Якщо інформація в усних підтвердженнях є суттєвою, аудитор пропонує відповідним сторонам надати письмове підтвердження конкретної інформації безпосередньо аудиторіві.

### **Причини та частота винятків**

34. **Якщо аудитор формулює висновок про те, що процес підтвердження та альтернативні аудиторські процедури не надали достатніх та відповідних аудиторських доказів щодо твердження, йому слід виконати додаткові аудиторські процедури для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів.**

Для формулювання висновку аудитор розглядає:

- а) достовірність підтверджень та альтернативних аудиторських процедур;
- б) природу будь-яких винятків, у тому числі кількісні та якісні наслідки таких винятків; та
- в) аудиторські докази, отримані іншими аудиторськими процедурами.

На основі цієї оцінки аудитор визначає, чи потрібні додаткові аудиторські процедури для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів.

35. Аудитор також розглядає причини та частоту винятків, наведених респондентами. Виняток може свідчити про викривлення в облікових записях суб'єкта господарювання; у цьому випадку аудитор визначає причини викривлення та оцінює, чи має воно суттєвий вплив на фінансові звіти. Якщо виняток свідчить про викривлення, аудитор переглядає природу, час та обсяг аудиторських процедур, необхідних для отримання потрібних аудиторських доказів.

### **Оцінювання результатів процесу підтвердження**

36. Аудитор повинен оцінити, чи надають результати процесу зовнішнього підтвердження (разом з результатами інших виконаних аудиторських процедур) достатні та відповідні аудиторські докази щодо твердження, яке перевіряється. Оцінюючи це, аудитор розглядає рекомендації, надані МСА 330 та МСА 530 “Аудиторська вибірка та інші процедури вибіркової перевірки”.

### **Зовнішні підтвердження до закінчення року**

37. Якщо аудитор використовує підтвердження на якусь дату до дати балансу для отримання аудиторських доказів на підтвердження твердження, він отримує достатні та відповідні аудиторські докази, що операції, які стосуються твердження у проміжному періоді, не були суттєво викривлені. В залежності від оціненого ризику суттєвого викривлення аудитор може прийняти рішення про підтвердження залишків на іншу,

## ЗОВНІШНІ ПІДТВЕРДЖЕННЯ

ніж кінець періоду, дату (наприклад, якщо аудиторська перевірка має закінчитись невдовзі після дати балансу). Як і в разі виконання всіх типів роботи до кінця року, аудитор розглядає потребу отримати подальші аудиторські докази стосовно частини періоду, що залишилась. МСА 330 надає додаткові поради щодо виконання аудиторських процедур на проміжну дату.

### **Дата набуття чинності**

38. Цей МСА набуває чинності для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або після 15 грудня 2004 року.

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 510

## ПЕРШІ ЗАВДАННЯ: ЗАЛИШКИ НА ПОЧАТОК ПЕРІОДУ

(чинний для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або після 15 грудня 2004 р.)\*

### ЗМІСТ

---

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—3
Аудиторські процедури .....	4—10
Аудиторські висновки та їх надання .....	11—14

---

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 510 “Перші завдання: залишки на початок періоду” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСА.

\* МСА 315 “Розуміння суб’єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”, МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” та МСА 500 “Аудиторські докази” викликали відповідні зміни до МСА 510. Ці зміни чинні для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або після 15 грудня 2004 р.; їх внесено до тексту МСА 510.

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо залишків на початок періоду, якщо аудиторська перевірка фінансових звітів здійснюється вперше, або якщо аудиторська перевірка фінансових звітів за попередній період здійснювалась іншим аудитором. Поради цього МСА слід враховувати і в тих випадках, коли аудитор дізнається про непередбачені обставини та зобов'язання, що існують на початок періоду. Рекомендації про вимоги до аудиту та надання висновку щодо порівняльних даних надано в МСА 710 “Порівняльні дані”.
2. **При виконанні перших завдань з аудиту аудитор повинен отримати достатні та відповідні аудиторські докази того, що:**
  - а) залишки на початок періоду не містять викривлень, які суттєво впливають на фінансові звіти поточного періоду;
  - б) залишки на кінець попереднього періоду були правильно перенесені на початок поточного періоду або, при потребі, повторно підраховані; та
  - в) постійно використовується відповідна облікова політика, або зміни в обліковій політиці відповідно враховуються та адекватно подаються і розкриваються.
3. “Залишки на початок періоду” — це ті залишки на рахунках, які існують на початок періоду. Залишки на початок періоду ґрунтуються на залишках на рахунках на кінець попереднього періоду й відображають результати:
  - а) операцій попередніх періодів; та
  - б) облікової політики, яку застосовували в попередньому періоді.

При виконання першого завдання з аудиту аудитор не матиме отриманих раніше аудиторських доказів, що підтверджуватимуть ці залишки на початок періоду.

## Аудиторські процедури

4. Достатність та відповідність аудиторських доказів, які аудитору буде необхідно отримати щодо залишків на початок періоду, залежать від таких факторів, як:
  - Облікова політика, якої дотримується суб'єкт господарювання;
  - Чи була здійснена аудиторська перевірка фінансових звітів попереднього періоду, і якщо так, то чи не було модифіковано висновок аудитора;
  - Природа рахунків та ризик суттєвого викривлення в фінансових звітах поточного періоду;

## ПЕРШІ ЗАВДАННЯ: ЗАЛИШКИ НА ПОЧАТОК ПЕРІОДУ

- Суттєвість залишків на початок періоду для фінансових звітів поточного періоду.
5. Аудитор повинен розглянути, чи відображають залишки на початок періоду застосування відповідної облікової політики, та чи постійно використовується ця політика щодо фінансових звітів поточного періоду. За будь-яких змін в обліковій політиці чи її застосуванні аудитор повинен розглянути, чи були вони належно враховані й адекватно подані та розкриті.
  6. Якщо аудиторська перевірка фінансових звітів попереднього періоду здійснювалась іншим аудитором, теперішній аудитор може одержати достатні та відповідні аудиторські докази щодо залишків на початок періоду, переглядаючи робочі документи попереднього аудитора. За таких обставин теперішній аудитор повинен також розглянути професійну компетенцію та незалежність попереднього аудитора. Якщо аудиторський висновок за попередній період було модифіковано, то в поточному періоді аудитор повинен приділити особливу увагу питанням, які призвели до модифікації висновку.
  7. До контакту з попереднім аудитором теперішній аудитор повинен розглянути вимоги *Кодексу етики професійних бухгалтерів*, виданим Міжнародною федерацією бухгалтерів.
  8. Якщо аудиторська перевірка фінансових звітів попереднього періоду не проводилась, або якщо аудитора не задовольняють аудиторські процедури, зазначені в параграфі 6, йому слід здійснити інші аудиторські процедури, описані в параграфах 9 і 10.
  9. Деякі аудиторські докази щодо оборотних активів і поточних зобов'язань можна, як правило, отримати в результаті проведення аудиторських процедур щодо поточного періоду. Так, наприклад, погашення протягом звітного періоду початкової дебіторської (кредиторської) заборгованості, яка існувала на початок періоду, надасть деякі аудиторські докази її існування, прав та зобов'язань, повноти та оцінки вартості на початок періоду. Якщо справа стосується запасів, то аудиторіві складніше впевнитись у наявності запасів на початок періоду. Тому, як правило, потрібні додаткові аудиторські процедури, наприклад, спостереження за проведенням поточної інвентаризації та звіряння її результатів з кількістю запасів на початок періоду, а також аудиторські процедури щодо оцінки вартості запасів на початок періоду та валового прибутку і віднесення сум до різних періодів. Поєднання перелічених аудиторських процедур може надати достатні та відповідні аудиторські докази.
  10. Що стосується необоротних активів і зобов'язань (основних засобів, інвестицій і довгострокових заборгованостей) то аудитор, як правило, перевіряє облікові записи та іншу інформацію, що стоїть за залишками на початок періоду. В окремих випадках аудитор може одержати

підтвердження залишків на початок періоду від третіх сторін щодо, наприклад, довгострокової заборгованості та інвестицій. В інших випадках аудиторіві, можливо, буде необхідним здійснити додаткові аудиторські процедури.

## Аудиторські висновки та їх надання

11. Якщо після виконання аудиторських процедур (у тому числі наведених вище) аудитор не в змозі отримати достатні та відповідні аудиторські докази щодо залишків на початок періоду, то аудиторський висновок повинен висловлювати:

а) **умовно-позитивну думку**, наприклад:

“Ми не спостерігали за інвентаризацією запасів, наведених в сумі (або кількості) ХХХ станом на 31 грудня 19Х1 року, оскільки наше призначення аудитором відбулося після зазначеної дати. Ми не мали можливості впевнитись у кількості запасів на вказану дату шляхом проведення інших аудиторських процедур.

На нашу думку, крім впливу коригувань (якщо такі є), які могли і бути визначеними як необхідні (якби ми мали можливість спостерігати за інвентаризацією і впевнитись щодо залишку запасів на початок періоду), фінансові звіти справедливо й достовірно відображають (або подають достовірно в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан ... на 31 грудня 19Х2 року а також результати діяльності та рух грошових коштів за рік, що закінчився, згідно з ...”;

б) **відмову від висловлення думки**; або

в) **в тих країнах, де це допустимо, умовно-позитивну думку або відмову від висловлення думки стосовно результатів діяльності та безумовно-позитивну думку щодо фінансового стану**, наприклад:

“Ми не спостерігали за інвентаризацією запасів, наведених в сумі (або кількості) ХХХ станом на 31 грудня 19Х1 року, оскільки наше призначення аудитором відбулося після зазначеної дати. Ми не мали можливості впевнитись у кількості запасів на вказану дату шляхом проведення інших аудиторських процедур.

Внаслідок значущості зазначеного вище для результатів діяльності Компанії за рік, що закінчився 31 грудня 19Х2 року, ми не вважаємо за можливе й не висловлюємо думки щодо результатів діяльності та руху грошових коштів за рік, що закінчився.

На нашу думку баланс справедливо й достовірно відображає (або подає достовірно в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан Компанії на 31 грудня 19Х2 року згідно з ...”

12. Якщо залишки на початок періоду містять викривлення, які можуть суттєво вплинути на фінансові звіти поточного періоду, аудитор повинен



проінформувати управлінський персонал та (отримавши дозвіл на це управлінського персоналу) попереднього аудитора (якщо такий був). **Якщо вплив викривлення не враховано і не подано та розкрито адекватно, аудитор повинен висловити умовно-позитивну думку або негативну думку відповідно до обставин завдання.**

13. **Якщо 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, аудитор повинен висловити умовно-позитивну або негативну думку.**
14. Якщо аудиторський висновок щодо фінансових звітів суб'єкта господарювання за попередній період було модифіковано, аудитор повинен розглянути вплив цього факту на фінансові звіти поточного періоду. Так, наприклад, якщо мало місце обмеження обсягу аудиту через неможливість визначення залишків запасів на початок попереднього періоду, аудитор може не висловлювати умовно-позитивної думки або відмовитись від висловлення думки щодо поточного періоду. **Однак, якщо модифікація висновку щодо фінансових звітів попереднього періоду залишається доречною й суттєвою для фінансових звітів поточного періоду, аудиторський висновок теперішнього аудитора повинен бути відповідно модифікованим.**

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 520

## АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ

(чинний для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або після 15 грудня 2004 р.)\*

### ЗМІСТ

---

	<i>Параграф</i>
Вступ . . . . .	1—3
Характер та цілі аналітичних процедур . . . . .	4—7
Аналітичні процедури як процедури оцінки ризиків . . . . .	8—9
Аналітичні процедури як процедури по суті . . . . .	10—12
Аналітичні процедури в загальному огляді наприкінці аудиторської перевірки . . . . .	13
Ступінь достовірності аналітичних процедур (параграфи 14—16 вилучено)	
Дослідження незвичайних статей . . . . .	17—18

---

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 520 “Аналітичні процедури” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСА.

\* МСА 315 “Розуміння суб’єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”, МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” та МСА 500 “Аудиторські докази” викликали відповідні зміни до МСА 520. Ці зміни чинні для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або після 15 грудня 2004 р.; їх внесено до тексту МСА 520.

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо застосування аналітичних процедур під час аудиторської перевірки.
2. **Аудитор повинен застосовувати аналітичні процедури як процедури оцінки ризиків для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та при загальній перевірці результатів наприкінці аудиту.** Аналітичні процедури можна також застосовувати як процедури по суті.
3. “Аналітичні процедури” — це оцінка фінансової інформації шляхом вивчення правдоподібних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними. Аналітичні процедури включають також вивчення ідентифікованих відхилень та взаємозв'язків, що ідуть всупереч іншій відповідній інформації або значно відхиляються від прогнозованих сум.

## Характер та цілі аналітичних процедур

4. Аналітичні процедури передбачають порівняння фінансової інформації суб'єкта господарювання, наприклад, з:
  - зіставною інформацією за попередні періоди;
  - передбачуваними результатами діяльності суб'єкта господарювання (наприклад, бюджети) чи прогнозами аудитора (такими як, оцінка амортизації);
  - аналогічною галузевою інформацією, такою, як порівняння відношення виручки від реалізації до суми дебіторської заборгованості суб'єкта господарювання із середніми галузевими показниками або іншими суб'єктами господарювання приблизно такого самого розміру в тій самій галузі.
5. Аналітичні процедури також включають аналіз зв'язків:
  - між елементами фінансової інформації, що, як очікується, відповідатимуть прогнозам, які ґрунтуються на досвіді суб'єкта господарювання (наприклад, відсоток валового прибутку);
  - між фінансовою інформацією і відповідною нефінансовою інформацією, наприклад, витратами на оплату праці і чисельністю працівників.
6. Для виконання зазначених процедур можуть використовуватися різні методи, починаючи від простих порівнянь і до комплексного аналізу із застосуванням складних статистичних методів. Аналітичні процедури можна застосовувати до консолідованих фінансових звітів, фінансових звітів компонентів (наприклад, дочірніх підприємств, підрозділів або

сегментів) та до окремих елементів фінансової інформації. Вибір аудитором процедур, методів та обсягу їх застосування є справою професійного судження.

7. Аналітичні процедури використовуються:
  - а) як процедури оцінки ризиків для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища (параграфи 8-9);
  - б) як процедури по суті, коли їх застосування може бути більш результативним або ефективним, ніж детальні тести, для зменшення ризику суттєвого викривлення на рівні тверджень у фінансових звітах до прийнятно низького рівня (параграфи 10-19);
  - в) для загального огляду фінансових звітів наприкінці аудиту (параграф 13).

## **Аналітичні процедури як процедури оцінки ризиків**

8. **Аудитор повинен застосовувати аналітичні процедури як процедури оцінки ризиків для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища.** Застосування аналітичних процедур може вказати на такі аспекти суб'єкту господарювання, про які аудиторіві не було відомо, та допомогти оцінити ризики суттєвого викривлення при визначенні природи, часу та обсягу подальших аудиторських процедур.
9. Аналітичні процедури, що застосовуються як процедури оцінки ризиків, використовують як фінансову, так і не фінансову інформацію (наприклад, зв'язок між продажем та загальною площею торгових приміщень або обсягом реалізованої продукції). Параграф 10 МСА 315 "Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвого викривлення" надає додаткові рекомендації щодо застосування аналітичних процедур як процедур оцінки ризиків.

## **Аналітичні процедури як процедури по суті**

10. Аудитор розробляє та виконує процедури по суті у відповідь на оцінку ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень. Аудиторські процедури по суті на рівні тверджень можуть виводитись з детальних тестів, аналітичних процедур по суті або із поєднання того і іншого. Рішення про те, які процедури застосовувати для досягнення окремої мети аудиторської перевірки, ґрунтується на судженні аудитора щодо очікуваної результативності та ефективності наявних аудиторських процедур для зменшення ризику суттєвого викривлення на рівні тверджень у фінансових звітах до прийнятно низького рівня.
11. Як правило, аудитор звертається до управлінського персоналу із запитом щодо наявності та достовірності інформації, необхідної для застосування

аналітичних процедур по суті, і щодо результатів будь-якої з таких процедур, здійснених суб'єктом господарювання. Використання аналітичних даних, підготовлених суб'єктом господарювання, може бути ефективним за умови, якщо аудитор впевнений, що такі дані підготовлені належним чином.

12. Розробляючи та виконуючи аналітичні процедури як процедури по суті, аудитор розглядає такі фактори, як:
- Прийнятність використання аналітичних процедур по суті до конкретних тверджень (параграфи 12а та 12б);
  - Достовірність даних (як внутрішніх, так і зовнішніх), на основі яких складаються прогнози щодо облікових сум або показників (параграфи 12в та 12г);
  - Чи є такий прогноз достатньо точним, щоб дозволити ідентифікувати суттєве викривлення на бажаному рівні впевненості (параграф 12д);
  - Прийнятну величину відхилення облікових сум від прогнозованих даних (параграф 12е).

**Прийнятність використання аналітичних процедур по суті до конкретних тверджень**

- 12а. Як правило, аналітичні процедури по суті краще застосовувати для значних обсягів операцій, які можливо прогнозувати в часі. Застосування аналітичних процедур по суті базується на очікуванні наявності взаємозв'язку між даними, який буде стосуватись і подальших подій у разі відсутності доказів іншого. Наявність таких взаємозв'язків надає аудиторські докази щодо повноти, точності та настання операцій, зареєстрованих в інформації, що генерується інформаційною системою суб'єкта господарювання. При цьому ступінь довіри результатам аналітичних процедур по суті залежить від оцінки аудитором ризику, що аналітичні процедури можуть ідентифікувати очікувані взаємозв'язки, хоча фактично може мати місце суттєве викривлення.
- 12б. Визначаючи прийнятність аналітичних процедур по суті до конкретних тверджень, аудитор бере до уваги:
- а) *оцінку ризику суттєвого викривлення.* Визначаючи прийнятність аналітичних процедур по суті, аудитор розглядає розуміння суб'єкта господарювання та його внутрішнього контролю, суттєвість та вірогідність викривлення відповідних статей, а також природу твердження. Так, наприклад, якщо контроль за обробкою замовлень на закупку слабкий, аудитор може більше покладатись на детальні тести, ніж на аналітичні процедури по суті до тверджень, що стосуються дебіторської заборгованості. Іншим прикладом може бути ситуація, коли суттєвими є залишки матеріально-технічних запасів; в цьому випадку, як правило, при виконанні аудиторських

процедур до твердження про наявність аудитор не покладається на аналітичні процедури по суті. В МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” вказано, що у випадку застосування до значних ризиків лише процедур по суті, аудиторськими процедурами, прийнятними для розгляду цих значних ризиків, будуть або лише детальні тести, або поєднання детальних тестів та аналітичних процедур по суті;

- б) *будь-які детальні тести, застосовані до того ж твердження.* Аналітичні процедури по суті можуть вважатись прийнятними при застосуванні детальних тестів до того ж твердження. Так, наприклад, перевіряючи стягнення дебіторської заборгованості, аудитор може застосувати (на додаток до детальних тестів документів про отримання грошових коштів) аналітичні процедури по суті до класифікації по строках сплати цієї заборгованості.

### Достовірність даних

12в. Достовірність даних залежить від їх джерела, природи та обставин, за яких їх отримано. Визначаючи прийнятність даних для розробки аналітичних процедур по суті, аудитор розглядає:

- а) *джерело наявної інформації.* Так, наприклад, інформація вважається більш надійною, якщо її отримано з зовнішніх джерел, незалежних від суб'єкта господарювання;
- б) *порівнянність наявної інформації.* Так, наприклад, може виявитись необхідним доповнити загальногалузеві дані, щоб їх можна було порівняти з даними суб'єкта господарювання, який виробляє та продає спеціалізовані товари;
- в) *природу та відповідність наявної інформації;* це стосується, наприклад, ситуації, коли бюджети встановлюють як результати, які очікуються, а не цілі, які необхідно досягнути;
- г) *контроль за підготовкою інформації,* наприклад, заходи контролю за підготовкою, перевіркою та дотриманням бюджетів.

12г. Аудитор розглядає необхідність тестування заходів контролю (якщо вони є) за підготовкою суб'єктом господарювання інформації, яку він використовує при застосуванні аналітичних процедур по суті. Якщо ці заходи контролю ефективні, ступінь довіри аудитора до інформації і, отже, результатів аналітичних процедур по суті, збільшується. Заходи контролю щодо нефінансової інформації часто можна тестувати під час виконання інших тестів контролю. Так, наприклад, впроваджуючи заходи контролю за обробкою рахунків-фактур продаж, суб'єкт господарювання може включити до них контроль за реєстрацією продаж окремим підрозділом. В цьому випадку аудитор може тестувати операційну ефективність контролю за реєстрацією продаж окремим підрозділом разом з тестуванням операційної ефективності контролю за обробкою

рахунків-фактур продаж. Крім цього аудитор може розглянути питання, чи проходила зазначена інформація аудиторське тестування в поточному чи попередньому періоді. Визначаючи, які аудиторські процедури застосувати до інформації, на якій будуть базуватись аналітичні процедури по суті, аудитор користується рекомендаціями параграфу 11 МСА 500 “Аудиторські докази”.

**Чи є прогноз достатньо точним**

12д. Оцінюючи, чи можна зробити прогноз достатньо точним для ідентифікації суттєвого викривлення на бажаному рівні впевненості, аудитор розглядає такі фактори:

- *Точність, з якою можна прогнозувати очікувані результати аналітичних процедур по суті.* Так, наприклад, аудитор зазвичай очікує більшої стабільності, порівнюючи валовий прибуток за різні періоди, ніж порівнюючи дискреційні витрати (наприклад, на дослідницькі роботи або на рекламу);
- *Ступінь, до якої інформацію можна дезагрегувати.* Так, наприклад, аналітичні процедури по суті можуть виявитись більш ефективними, якщо їх застосувати до фінансової інформації щодо окремих сегментів діяльності або до фінансових звітів окремих підрозділів диверсифікованого суб’єкта господарювання, а не до фінансових звітів суб’єкта господарювання в цілому;
- *Наявність як фінансової, так і нефінансової інформації.* Так, наприклад, розглядає наявність фінансової (бюджети або прогнози) та нефінансової (кількість виготовлених або проданих одиниць) інформації для розробки аналітичних процедур по суті. В разі наявності інформації аудитор розглядає її достовірність, як вказано в параграфах 12в та 12г.

**Прийнятна величина відхилення облікових сум від прогнозованих даних**

12е. В процесі розробки та виконання аналітичних процедур по суті аудитор бере до уваги прийнятну величину відхилення облікових сум від прогнозованих даних, яку можна прийняти без подальших перевірок. На його рішення впливають перш за все суттєвість та відповідність бажаному рівню впевненості. При визначенні такої величини необхідно врахувати можливість того, що поєднання викривлень залишків на конкретному рахунку, конкретного класу операцій або розкриття інформації можуть разом скласти неприйнятну величину. Аудитор підвищує бажаний рівень впевненості (якщо ризик суттєвого викривлення зростає) шляхом зменшення величини відхилення від прогнозу, яку можна прийняти без подальших перевірок. В параграфах 17 та 18 розглядаються дії аудитора у випадку, коли величина відхилення між прогнозованими даними та обліковими даними перевищує ту, яку можна прийняти без подальших перевірок.

- 12е. Якщо аудитор виконує процедури по суті на проміжну дату та планує виконати аналітичні процедури по суті стосовно проміжного періоду, він повинен розглянути вплив питань, обговорених в параграфах 12а—12е, на можливість отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів за період, що лишається. При цьому слід враховувати, чи будуть залишки на кінець періоду для конкретних класів операцій або залишки на рахунках достатньо прогнозованими щодо сум, відносної важливості та складу. Додаткові поради можна знайти в МСА 330, параграфи 56-61.

## **Аналітичні процедури в загальному огляді наприкінці аудиторської перевірки**

13. **Аудитор повинен застосувати аналітичні процедури наприкінці аудиторської перевірки, формулюючи загальний висновок стосовно того, чи узгоджуються фінансові звіти 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 фінансових звітів. Слід також враховувати, що вони ж можуть ідентифікувати і невиявлені раніше ризик суттєвого викривлення. В такому випадку аудиторіві може виявитись необхідним переоцінити заплановані аудиторські процедури на основі переглянутої оцінки ризиків для всіх або окремих класів операцій, залишків в рахунках або розкриття інформації та відповідних тверджень.

14–16. Параграфи 14—16 вилучено після набуття чинності *Стандартами з аудиторського ризику*<sup>1</sup>.

## **Дослідження незвичайних статей**

17. **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.**
18. Дослідження незвичайних відхилень і взаємозв'язків, як правило, починається із запитів управлінського персоналу, після чого здійснюється:
- а) підтвердження відповідей управлінського персоналу шляхом, наприклад, порівняння їх з розумінням суб'єкта господарювання

<sup>1</sup> До *Стандартів з аудиторського ризику* належать МСА 315 “Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”, МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” та МСА 500 “Аудиторські докази”. *Стандарти з аудиторського ризику* викликали відповідні зміни до цього та інших МСА.



- бізнесу аудитором та іншими аудиторськими доказами, отриманими у процесі аудиторської перевірки; та
- б) розгляд необхідності застосування інших аудиторських процедур, якщо управлінський персонал не надав пояснення, або його пояснення не є відповідними.

### **Особливості застосування в державному секторі**

1. *Взаємозв'язки між окремими статтями фінансового звіту, які традиційно розглядаються при аудиторській перевірці комерційних суб'єктів господарювання, не завжди доречні при аудиторській перевірці державних установ і некомерційних суб'єктів господарювання державного сектору; наприклад, для багатьох суб'єктів господарювання державного сектору нерідко характерний слабкий прямий зв'язок між доходами і витратами. До того ж, через те, що витрати на придбання активів часто не капіталізуються, зв'язок між витратами може бути взагалі відсутнім, наприклад, на запаси і основні засоби, і вартістю таких активів, відображеною у фінансових звітах. Більше того, у державному секторі може не бути даних по галузі або статистичних даних для порівняння. Однак інші зв'язки можуть бути доцільними, наприклад, відхилення у витратах на будівництво кілометру дороги або різниця між кількістю придбаних і списаних автотранспортних засобів. Якщо це доцільно, треба посылатись на наявні галузеві або статистичні дані щодо приватного сектору. В певних випадках для аудитора може бути доцільним створити внутрішню базу довідкової інформації.*

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 530

## АУДИТОРСЬКА ВИБІРКА ТА ІНШІ ПРОЦЕДУРИ ТЕСТУВАННЯ

(чинний для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або після 15 грудня 2004 р.)\*

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
Вступ . . . . .	1—2
Визначення . . . . .	3—12
Аудиторські докази . . . . .	13—17
Врахування ризику при одержанні доказів . . . . .	18—20
Аудиторські процедури одержання аудиторських доказів . . . . .	21
Відбір статей для тестування з метою одержання аудиторських доказів . . . . .	22—27
Статистичний та нестатистичний підходи до вибірки . . . . .	28—30
Організація вибірки . . . . .	31—39
Обсяг вибірки . . . . .	40—41
Відбір статей вибірки . . . . .	42—43
Виконання аудиторської процедури . . . . .	44—46
Характер і причина похибок . . . . .	47—50
Прогнозна оцінка похибок . . . . .	51—53
Оцінка результатів вибірки . . . . .	54—56
Дата набуття чинності . . . . .	57
Додаток 1. Приклади факторів, що впливають на обсяг вибірки для тестів контролю	
Додаток 2. Приклади факторів, що впливають на обсяг вибірки детального тестування	
Додаток 3. Методи відбору елементів вибірки	

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 530 “Аудиторська вибірка та інші процедури тестування” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСА.

\* МСА 315 “Розуміння суб’єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”, МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” та МСА 500 “Аудиторські докази” викликали відповідні зміни до МСА 530. Ці зміни чинні для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або після 15 грудня 2004 р.; їх внесено до тексту МСА 530.

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо застосування процедур аудиторської вибірки, а також інших способів відбору статей для тестування з метою збирання аудиторських доказів.
2. **Розроблюючи аудиторські процедури, аудитор повинен визначити відповідні способи відбору статей для тестування з метою збору аудиторських доказів для досягнення цілей аудиторських процедур.**

## Визначення

3. “Аудиторська вибірка” (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 аудиторові змогу одержати та оцінити аудиторські докази стосовно деяких характеристик відібраних елементів для формулювання висновку або допомоги в його формулюванні стосовно генеральної сукупності, з якої здійснюється вибірка. До аудиторської вибірки можна застосовувати статистичний або нестатистичний підхід.
4. В цьому МСА “похибка” означає відхилення контролю при виконанні тестів контролю, або викривлення при здійсненні детальних тестів. Аналогічно, сумарна похибка означає ступінь відхилення чи сумарне викривлення.
5. “Аномальна похибка” виникає внаслідок окремої події, яка повторюється лише в особливих випадках, і тому не є репрезентативною похибкою для генеральної сукупності.
6. Генеральна сукупність означає всю множину даних, з якої здійснюється вибірка, і стосовно якої аудитор прагне зробити висновки. Наприклад, всі статті залишків на рахунках або класів операцій є генеральною сукупністю. Генеральну сукупність можна розділити на страти або субсукупності, причому кожна страта перевіряється окремо. Термін “генеральна сукупність” є ширшим за поняття “страта”.
7. Ризик, пов’язаний з вибіркою, виникає внаслідок імовірності 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:
  - а) 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 фактично вона є. Цей вид ризику впливає на

ефективність аудиторської перевірки та імовірніше призведе до неприйнятної аудиторської думки; та

- б) 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 суттєвої помилки немає, коли фактично вона є. Цей вид ризику впливає на ефективність аудиторської перевірки, оскільки він, як правило, призводить до додаткової роботи зі встановлення того, що початкові висновки були неправильними.

Математичні доповнення цих ризиків називаються рівнями довіри.

- 8. “Ризик, не пов’язаний з вибіркою”, виникає внаслідок дії факторів, які призводять до того, що аудитор доходить помилкових висновків з будь-якої причини, не пов’язаної з обсягом вибірки. Наприклад, аудитор, як правило, покладається на аудиторські докази, які за своїм характером є скоріше переконливими, ніж остаточними; аудитор може застосувати невідповідні процедури; або аудитор може дати невірне тлумачення доказів та не розпізнати помилку.
- 9. “Елементи вибірки” – це окремі елементи, що складають генеральну сукупність, наприклад, чеки, зареєстровані на депозиті; записи щодо кредиту у виписках з банківських рахунків; рахунки-фактури або залишки на рахунках дебіторів; грошові одиниці.
- 10. “Статистична вибірка” означає будь-який підхід щодо здійснення вибірки, який має такі характерні риси:
  - а) випадковий відбір елементів вибірки; та
  - б) використання теорії ймовірності для оцінювання результатів вибірки, включаючи оцінювання ризику, пов’язаного з вибіркою.Підхід до здійснення вибірки, який не має характерних ознак а) та б), вважається нестатистичною вибіркою.
- 11. “Стратифікація” – це процес розподілу генеральної сукупності на субсукупності, кожна з яких являє собою групу елементів вибірки, що мають подібні ознаки (часто грошову вартість).
- 12. “Допустимою похибкою” є максимальна похибка в генеральній сукупності, яку аудитор погодився прийняти.

## **Аудиторські докази**

- 13. Відповідно до МСА 500 “Аудиторські докази” аудиторські докази одержують шляхом виконання процедур оцінки ризиків, тестів контролю і процедур по суті. Тип аудиторської процедури, яку необхідно провести, є важливим для розуміння застосування аудиторської вибірки при зборі аудиторських доказів.

### Процедури оцінки ризиків

- 13а. Відповідно до МСА 315 “Розуміння суб’єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвого викривлення” аудитор виконує процедури оцінки ризиків для отримання розуміння суб’єкта господарювання та його середовища включно з його внутрішнім контролем. Як правило, процедури оцінки ризиків 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. Подібних випадків стосується наведений нижче огляд тестів контролю.

### Тести контролю

14. Відповідно до МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” тести контролю проводяться, якщо оцінка аудитором ризиків включає очікування операційної ефективності контролю.
15. На основі розуміння аудитором внутрішнього контролю, аудитор визначає характеристики або ознаки, які свідчать про здійснення контролю, а також визначає можливі умови, які свідчать про наявність відхилення від належного здійснення контролю. Аудитор може протестувати наявність або відсутність таких ознак.
16. Аудиторська вибірка для тестів контролю зазвичай є доречною, якщо застосування контролю залишає аудиторські докази його здійснення (наприклад, підпис керівника відділу кредитів на рахунку-фактурі, що доводить санкцію керівника на видачу кредиту, або докази дозволу на введення даних до мікрокомп’ютерної системи обробки даних).

### Процедури по суті

17. Процедури по суті стосуються сум і поділяються на два види: детальні тести класів операцій, залишків на рахунках та розкриттів; аналітичні процедури по суті. Мета процедур по суті полягає в одержанні аудиторських доказів для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень. В контексті процедур по суті аудиторська вибірка та інші засоби відбору статей для тестування, як вказано в цьому МСА, стосується лише детальних тестів. При виконанні детальних тестів аудиторська вибірка та інші способи відбору елементів для тестування та одержання аудиторських доказів можуть виявитись корисними для перевірки одного чи декількох тверджень стосовно суми у фінансових звітах (наприклад, існування дебіторської заборгованості) або незалежного оцінювання певної суми (наприклад, оцінки вартості застарілих запасів).

## Врахування ризику при одержанні доказів

18. При одержанні доказів аудитор повинен використати професійне судження для оцінки ризиків суттєвого викривлення (як властивого ризику, так і ризику контролю) і розробки подальших аудиторських процедур, призначених забезпечити зниження цього ризику до прийнятно низького рівня.
19. Параграф 19 було вилучено після набуття чинності *Стандартами з аудиторського ризику*<sup>1</sup>.
20. Ризик пов'язаний з вибіркою, і ризик, не пов'язаний з вибіркою, можуть впливати на компоненти ризику суттєвого викривлення. Наприклад, проводячи тести контролю, аудитор може не виявити похибок у вибірці і дійти висновку, що заходи контролю працюють ефективно, тоді як рівень похибок у генеральній сукупності є насправді недопустимо високим (ризик пов'язаний з вибіркою). Або можуть мати місце похибки у вибірці, які аудитор не зміг виявити (ризик, не пов'язаний з вибіркою). Стосовно процедур по суті, то аудитор може використовувати різноманітні методи для зниження ризику невиявлення до прийнятного рівня. Залежно від їх характеру ці методи будуть піддаватися впливу ризику, пов'язаного з вибіркою, та (або) ризику, не пов'язаного з вибіркою. Наприклад, аудитор може обрати невідповідну аналітичну процедуру по суті (ризик, не пов'язаний з вибіркою) або виявити лише незначні викривлення при детальному тестуванні, в той час, як викривлення в генеральній сукупності перевищують допустимий підсумок (ризик пов'язаний з вибіркою). Щодо тестів контролю й детальних тестів по суті, то 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.

## Аудиторські процедури одержання аудиторських доказів

21. Аудиторські процедури одержання аудиторських доказів охоплюють перевірку, спостереження, запити та підтвердження, а також обчислення, повторне виконання та аналітичні процедури. Вибір відповідних аудиторських процедур є предметом професійного судження згідно з обставинами. Застосування таких процедур часто включає відбір елементів генеральної сукупності для їх тестування. В параграфах 19-38 МСА 500 наведено додаткові міркування щодо аудиторських процедур отримання аудиторських доказів.

<sup>1</sup> *Стандарти з аудиторського ризику* включають МСА 315 “Розуміння суб’єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”, МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” та МСА 500 “Аудиторські докази”. *Стандарти з аудиторського ризику* викликали відповідні зміни до цього та інших МСА.

## Відбір статей для тестування з метою одержання аудиторських доказів

22. Розробляючи аудиторські процедури, аудитор повинен визначити відповідні методи відбору статей для тестування. Аудитор може:
- відібрати всі статті (100% перевірка);
  - відібрати конкретні статті;
  - здійснити аудиторську вибірку.
23. Рішення про те, який підхід застосувати, залежатиме від обставин, а застосування будь-якого одного із зазначених вище способів (чи їх поєднання) може бути доцільним за конкретних обставин. Хоча рішення про використання конкретного методу (чи поєднання методів) формується на основі ризику суттєвого викривлення стосовно твердження, що тестується, та ефективності аудиторської перевірки, аудитор повинен впевнитися в тому, що застосовувані ним методи є ефективними щодо надання достатніх та відповідних аудиторських доказів для досягнення мети аудиторської процедури.

### Відбір усіх статей

24. Аудитор може вирішити, що найдоречніше було б досліджувати всю генеральну сукупність статей, що складають залишок по рахунку або клас операцій (або страту в складі такої генеральної сукупності). Стовідсоткова перевірка малоімовірна у випадку тестів контролю; вона частіше стосується детальних тестів. Наприклад, стовідсоткова перевірка може бути доречною, якщо генеральна сукупність складалась 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 стовідсоткову перевірку ефективною щодо співвідношення витрат і результатів за рахунок використання, наприклад, комп'ютерним методів аудиту (КМА).

### Відбір конкретних статей

25. Аудитор може вирішити відібрати конкретні статті з генеральної сукупності, ґрунтуючись на таких факторах, як розуміння аудитором суб'єкта господарювання, оцінений ризик суттєвого викривлення та характеристики генеральної сукупності, що тестується. Відбір конкретних статей на підставі суджень стосується ризику, не пов'язаного з вибіркою. Конкретні статті, що відбираються, можуть включати:
- Статті з великою вартістю або ключові статті. Аудитор може вирішити відібрати конкретні статті генеральної сукупності, виходячи з їх великої вартості або наявності будь-якої іншої характеристики

(наприклад, статті, що є підозрілими, незвичайними, особливо схильними до ризику або які раніше були пов'язані з помилками);

- *Усі статті, вартість яких перевищує визначену суму.* Аудитор може вирішити відібрати статті, вартість яких перевищує визначену суму, для того, щоб перевірити більшу частину загальної суми залишку по рахунку або класу операцій.
  - *Статті для одержання інформації.* Аудитор може перевірити статті для одержання інформації з таких питань, як природа суб'єкта господарювання, характер операцій та внутрішній контроль;
  - *Статті для перевірки заходів контролю.* Аудитор може використати судження для відбору і перевірки окремих статей для того, щоб визначити, чи виконуються певні заходи контролю.
26. Хоча вибіркова перевірка конкретних статей із залишку на рахунку або класу операцій часто є ефективним способом одержання аудиторських доказів, вона ще не є аудиторською вибіркою. Результати аудиторських процедур, застосованих до відібраних у такий спосіб статей, не можна переносити на всю генеральну сукупність. Аудитор розглядає потребу одержати достатні та відповідні докази щодо решти генеральної сукупності, якщо решта є суттєвою.

#### **Аудиторська вибірка**

27. Аудитор може вирішити застосувати аудиторську вибірку до залишку по рахунку або класу операцій. Аудиторська вибірка може застосовуватися з використанням статистичного або нестатистичного методів формування вибірки. Аудиторська вибірка докладніше обговорюється в параграфах 31—56.

### **Статистичний та нестатистичний підходи до вибірки**

28. 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 здійснений аудитором аналіз характеру і причини помилок часто буде важливішим в порівнянні з статистичним аналізом просто наявності або відсутності (тобто підрахунку) похибок. В такій ситуації доцільнішим може бути нестатистичний підхід до вибірки.
29. При застосуванні статистичної вибірки обсяг вибірки можна визначити за допомогою теорії ймовірності чи професійного судження. Крім того обсяг вибірки не є відповідним критерієм для розрізнення статистичного підходу від нестатистичного. Обсяг вибірки є функцією факторів,



визначених к Додатках 1 та 2. Якщо обставини подібні, вплив факторів, таких, як визначені у Додатках 1 та 2, буде подібним незалежно від обраного підходу – статистичного чи нестатистичного.

30. Часто, якщо обраний підхід і не відповідає визначенню статистичної вибірки, застосовуються елементи статистичного підходу, наприклад, використовується випадкова вибірка на підставі отриманих комп'ютерним способом випадкових чисел. Однак статистичні оцінки ризику, пов'язаного з вибіркою, будуть переконливими, лише якщо прийнятий підхід має характеристики статистичної вибірки.

## Організація вибірки

31. **Організуючи аудиторську вибірку, аудитор повинен розглянути цілі аудиторської процедури та характеристики генеральної сукупності, з якої буде здійснюватись відбір.**
32. Аудитор спочатку розглядає конкретні цілі, яких необхідно досягнути, і поєднання аудиторських процедур, яке, імовірно, найкраще сприятиме досягненню таких цілей. Розгляд характеру аудиторських доказів, пошук який провадився, і можливих обставин здійснення похибок (або ж інших характеристик, які стосуються таких аудиторських доказів), допоможе аудиторіві визначити, в чому полягає похибка, і яку генеральну сукупність треба використати для вибірки.
33. Аудитор розглядає, які умови спричиняють помилку, враховуючи цілі аудиторської процедури. Чітке розуміння того, в чому полягає помилка, важливе для того, щоб урахувати всі (та лише ці) умови, які стосуються цілей аудиторської процедури та включені до прогнозової оцінки помилок. Наприклад, при детальному тестуванні існування дебіторської заборгованості, платежі, які покупець здійснив до дати підтвердження, але які були отримані клієнтом незабаром після цієї дати, не вважаються помилкою. Аналогічно, віднесення будь-якої суми до неправильного аналітичного рахунку споживача не впливає на загальну суму дебіторської заборгованості, що підлягає погашенню. Отже, не слід розглядати це як помилку, оцінюючи результати вибірки цієї конкретної аудиторської процедури, навіть не зважаючи на те, що це могло б мати великий вплив на інші сфери аудиторської перевірки (наприклад, на оцінку ймовірності шахрайства або оцінку відповідності резервів сумнівних рахунків).
34. При виконанні тестів контролю аудитор зазвичай оцінює рівень похибки, яку аудитор очікує виявити в генеральній сукупності, що тестується. Така оцінка ґрунтується на розумінні аудитором структури відповідних заходів контролю (а також, чи були вони впроваджені), або перевірці невеликого числа статей генеральної сукупності. Аналогічно, аудитор зазвичай оцінює суму похибки в генеральній сукупності для детальних тестів. Такі оцінки корисні при організації аудиторської вибірки і

визначенні її обсягу. Наприклад, якщо передбачуваний рівень похибки недопустимо високий, тести контролю зазвичай не проводяться. Однак (якщо очікувана сума похибки велика), здійснюючи детальні тести, можливо, доцільно провести стовідсоткову перевірку або використати більший обсяг вибірки.

### Генеральна сукупність

35. Для аудитора важливо впевнитись в тому, що генеральна сукупність є:
- а) *Такою, що відповідає* меті аудиторської процедури, що включатиме розгляд напряму тестування. Наприклад, якщо мета аудитора - протестувати завищення суми кредиторської заборгованості, то генеральну сукупність можна визначити як перелік кредиторської заборгованості. З іншого боку, при тестуванні заниження суми кредиторської заборгованості генеральна сукупність буде не переліком кредиторської заборгованості, а радше переліком подальших виплат, неоплачених рахунків-фактур, звітів про стан розрахунків з постачальниками, неузгоджених актів прийому, або інші генеральні сукупності, що забезпечуватиме аудиторськими доказами щодо заниження суми кредиторської заборгованості; та
  - б) *Повною*. Наприклад, якщо аудитор збирається вибрати з папки платіжні документи, не можна дійти будь-яких висновків щодо всіх документів за період, якщо аудитор не впевнений в тому, що насправді всі документи були підшиті в папку. Аналогічно, якщо аудитор має намір використовувати вибірку для того, щоб дійти будь-яких висновків щодо функціонування внутрішнього контролю за звітний період, то генеральна сукупність повинна включати всі відповідні статті з усього періоду. Інший підхід може полягати у стратифікації генеральної сукупності та у використанні вибірки лише для того, щоб зробити будь-які висновки щодо контролю, скажімо, за перші 10 місяців року, і використовувати альтернативні аудиторські процедури чи окрему вибірку стосовно двох місяців, що залишилися. МСА 330 містить додаткові рекомендації щодо виконання аудиторських процедур на проміжний період.
- 35а. 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. Під час виконання аудиторської вибірки аудитор виконує аудиторські процедури, щоби впевнитись, що інформація, на якій базується аудиторська вибірка, є достатньо повною та точною. Параграф 11 МСА 500 містить додаткові рекомендації щодо виконання аудиторських процедур стосовно точності та повноти такої інформації.

### Стратифікація

36. Ефективність аудиторської перевірки можна підвищити, якщо аудитор проводитиме стратифікацію генеральної сукупності шляхом поділу її на дискретні субсукупності за певними ознаками. Мета стратифікації полягає в зниженні варіативності статей у рамках кожної страти, а отже, у зменшенні обсягу вибірки без пропорційного збільшення ризику, пов'язаного з вибіркою. Субсукупності треба ретельно визначити, щоб кожен елемент вибірки належав тільки до однієї страти.
37. При виконанні детального тестування залишок по рахунку або клас операцій часто стратифікуються за своєю грошовою вартістю. Це дає змогу спрямувати зусилля аудиту на статті з більшою вартістю, що можуть містити найбільшу потенційну грошову помилку щодо завищення. Аналогічно, генеральна сукупність може бути стратифікована за конкретною ознакою, що вказує на вищий ризик похибок (наприклад, перевіряючи оцінку дебіторської заборгованості, залишки можна стратифікувати за часом їх виникнення).
38. Результати аудиторських 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. Наприклад, на 20 % статей генеральної сукупності може припадати 90 % вартості залишку по рахунку. Аудитор може вирішити перевірити вибірку цих статей. Він оцінює результати цієї вибірки і робить висновок на підставі 90 %, не враховуючи 10 %, що залишились (щодо яких буде використовуватися подальша вибірка або інші способи одержання доказів; крім того, такі 10 % можна вважати несуттєвими).

### Вибірка на основі вартісної величини

39. При виконанні детальних тестів (зокрема коли перевіряється завищення величин) часто буває ефективним визначити елементи вибірки як окремі одиниці (наприклад, долари), що складають залишок по рахунку або клас операцій. Відібравши конкретні монетарні одиниці з генеральної сукупності (наприклад, залишок дебіторської заборгованості), аудитор досліджує конкретні статті (наприклад, окремі залишки, які містять ці монетарні одиниці). Такий підхід до визначення одиниці вибірки забезпечує те, що аудиторська робота спрямована 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 із систематичним методом відбору елементів вибірки (описаним в Додатку 3), він є найефективнішим при вибірці з використанням КМА.

## Обсяг вибірки

40. **Визначаючи обсяг вибірки, аудитор повинен розглянути чи зменшено ризик, пов'язаний з вибіркою, до прийнятно низького рівня.** Рівень ризику, пов'язаного з вибіркою, який аудитор готовий прийняти, впливає на обсяг вибірки. Чим нижчий ризик готовий прийняти аудитор, тим більший обсяг вибірки буде потрібним.
41. Обсяг вибірки можна визначити шляхом застосування статистичної формули або об'єктивного професійного судження відповідно до обставин. Додатки 1 і 2 описують впливи, що їх здійснюють фактори на визначення обсягу вибірки, а отже, на рівень ризику, пов'язаного з вибіркою.

## Відбір статей вибірки

42. **Аудитор повинен відібрати статті для вибірки, виходячи з того, що всі елементи вибірки в генеральній сукупності мають рівний шанс бути відібраними.** Статистична вибірка вимагає, щоб статті до вибірки відбиралися випадково, тобто так, щоб у кожного елемента вибірки була можливість бути відібраним. Елементами вибірки можуть бути матеріальні об'єкти (такі, як рахунки-фактури) або грошові одиниці. При нестатистичній вибірці аудитор для відбору статей до вибірки спирається на професійне судження. Оскільки метою вибірки є одержання висновків щодо всієї генеральної сукупності, аудитор намагається сформувати репрезентативну вибірку шляхом відбору статей вибірки з типовими для генеральної сукупності характеристиками; вибірку треба формувати так, щоб не допустити жодної упередженості.
43. Основними методами формування вибірок є використання таблиць випадкових чисел або КМА, систематичного та випадкового відбору. Кожний із цих методів обговорюється в Додатку 3.

## Виконання аудиторської процедури

44. **Аудитор повинен виконувати аудиторські процедури відповідно до конкретної мети аудиту щодо кожної відібраної статті.**
45. Якщо відібрана стаття не є прийнятною до застосування процедури, процедуру виконують до іншої статті. Наприклад, перевіряючи докази того, що платежі були дозволені, можна відібрати анульований чек. Якщо аудитор переконався, що чек був анульований належним чином, і це не є помилкою, здійснюється перевірка іншого документу, відібраного відповідним чином.
46. Однак іноді аудитор не може застосувати заплановані аудиторські процедури до відібраної статті, оскільки, наприклад, документи, що стосуються цієї статті, були втрачені. Якщо відповідні альтернативні

процедури не можуть бути застосовані до цієї статті, аудитор, як правило розглядає цю статтю як таку, що містить похибку. Прикладом відповідної альтернативної процедури може бути перевірка прибуткових ордерів, якщо не було отримано відповіді на запит щодо позитивного підтвердження.

## Характер і причина похибок

47. 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.
48. Проводячи тести контролю, аудитор приділяє основну увагу отриманню аудиторських доказів, що заходи контролю були ефективними на протязі періоду, що розглядається. Це стосується отримання аудиторських доказів застосування контролю у відповідні моменти на протязі періоду, що покривається аудитом, постійності його застосування та ким та як він застосовувався. Концепція ефективності роботи контролю визнає можливість наявності помилок у методах застосування контролю суб'єктом господарювання. Однак, виявивши похибки, аудитор робить конкретні запити для отримання розуміння цих питань та розглядає такі питання:
- а) безпосередній вплив виявлених похибок на фінансові звіти; та
  - б) 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 додаткові тести контролю, чи необхідно розглянути потенційні ризики викривлень за допомогою процедур по суті.

49. Аналізуючи виявлені помилки аудитор може побачити, що багато з них мають спільні характеристики, наприклад, вид операції, місце, номенклатура виробів або період часу. За таких обставин аудитор може прийняти рішення виявити всі статті генеральної сукупності, які мають загальну характеристику, та розширити аудиторські процедури в цій статті. Крім того, такі похибки можуть бути навмисними і вказувати на можливість шахрайства.
50. Іноді аудитор може встановити що помилка виникає внаслідок окремої події, яка повторюється лише в особливих випадках, і тому не є репрезентативною похибкою для генеральної сукупності (аномальні похибки). Щоб визнати похибку аномальною, аудитор повинен мати високий рівень впевненості щодо того, що така похибка не є репрезентативною похибкою для генеральної сукупності. Аудитор досягає такої впевненості шляхом проведення додаткових аудиторських

процедур. Додаткові аудиторські процедури залежать від ситуації, але повинні бути відповідними для забезпечення достатніх та відповідних аудиторських доказів того, що похибка не впливає на іншу частину генеральної сукупності. Одним з прикладів є похибка, викликана комп'ютерним збоєм, що мав місце лише одного дня протягом певного періоду. В цьому випадку аудитор оцінює наслідки збою, наприклад, шляхом вивчення конкретних операцій, оброблених протягом цього дня, і розглядає вплив причин такого збою на аудиторські процедури і висновки. Іншим прикладом є похибка, викликана застосуванням неправильної формули при обчисленні вартості запасів в конкретному підрозділі. Для того, щоб визнати похибку аномальною, аудитор має впевнитися в тому, що в інших підрозділах.

## **Прогнозна оцінка похибок**

51. 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. Аудитор робить прогнозу оцінку загальної похибки в генеральній сукупності для того, щоб одержати широку картину масштабу похибок і порівняти її з допустимою похибкою. Для детальних тестів допустима похибка є допустимим викривленням; її розмір повинен бути меншим або дорівнювати визначеному аудитором рівню оцінці суттєвості, який використовується для окремих залишків на рахунках, що перевіряються.
52. 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 неаномальних похибок. Якщо залишок на рахунку або клас операцій були поділені на страатаи, то похибки прогноуються окремо по кожній страті. Прогнозовані похибки та аномальні похибки по кожній страті потім поєднуються при розгляді їх можливих наслідків для загального залишку на рахунку або класу операцій.
53. Для тестів контролю не потрібне явне прогнозування похибок, оскільки ступінь похибки вибірки також є прогнозованим ступенем похибки для генеральної сукупності в цілому.

## **Оцінка результатів вибірки**

54. Аудитор повинен оцінити результати вибірки для того, щоб визначити, чи підтвердилася оцінка відповідної характеристики генеральної сукупності, чи її необхідно переглянути. У випадку тестів контролю неочікувано 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 неочікувано велика кількість похибок у вибірці може змусити аудитора вважати, що залишок на рахунку або клас операцій є суттєво викривленими (за відсутності подальших аудиторських доказів, що суттєвих викривлень немає).

55. Якщо загальна сума прогнозованої похибки та аномальна похибка мають рівень менший за той, що його аудитор вважає допустимим, але наближається до цієї величини, аудитор розглядає переконливість результатів вибірки в контексті інших аудиторських процедур і може вважати доцільним одержати додаткові аудиторські докази. Загальна сума прогнозованої похибки та аномальна похибка є кращою попередньою оцінкою аудитором похибок по генеральній сукупності. Проте на результати вибірки впливає ризик, пов'язаний з вибіркою. Таким чином, коли найкраща попередня оцінка похибки близька до допустимої похибки, аудитор визнає ризик того, що інша вибірка могла б призвести до іншої найкращої попередньої оцінки, що могла б перевищувати допустиму похибку. Розгляд результатів інших аудиторських процедур дозволяє аудитору оцінити цей ризик; він зменшується, якщо отримані додаткові аудиторські докази.
56. 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 природу, час та обсяг подальших аудиторських процедур. Наприклад, у випадку тестів контролю аудитор може збільшити обсяг вибірки, перевірити альтернативний захід контролю або модифікувати пов'язані з цим процедури по суті; та/або
  - розглянути вплив на аудиторський висновок.

## **Дата набуття чинності**

57. Цей МСА набуває чинності для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або пізніше 15 грудня 2004 г.

**Додаток 1**

**Приклади факторів, що впливають на обсяг вибірки для тестів контролю**

Визначаючи обсяг вибірки для тестів контролю, аудитор розглядає такі фактори. Ці фактори, які треба розглядати разом, припускають, що аудитор не модифікує природу чи час тестів контролю, чи не модифікує іншим чином підхід до процедури по суті у відповідь на оцінені ризики.

<b>ФАКТОР</b>	<b>Вплив на обсяг вибірки</b>
Збільшення рівня, до якого зменшується ризик суттєвого викривлення операційною ефективністю внутрішнього контролю	Збільшення
Збільшення ступеня відхилення від встановленої процедури контролю, який аудитор готовий визнати допустимим	Зменшення
Збільшення ступеня відхилення від встановленої процедури контролю, який аудитор припускає виявити в генеральній сукупності	Збільшення
Підвищення необхідного рівня довіри аудитора (або навпаки, зменшення ризику того, що аудитор дійде висновку, що ризик суттєвого викривлення є нижчим за фактичний ризик суттєвого викривлення в генеральній сукупності)	Збільшення
Збільшення кількості елементів вибірки в генеральній сукупності	Незначний вплив



1. *Ступінь, до якого ризик суттєвого викривлення зменшується операційною ефективністю контролю.* Чим більшу впевненість аудитор має намір отримати завдяки операційній ефективності контролю, тим нижчою буде оцінка аудитором ризику суттєвого викривлення, і тим більшим повинен бути обсяг вибірки. Якщо оцінка аудитором ризику суттєвого викривлення на рівні твердження включає сподівання на операційну ефективність контролю, аудитор повинен виконати тести контролю. Отже, чим більше аудитор покладається на операційну ефективність контролю під час оцінювання ризиків, тим більшим повинен бути обсяг тестування контролю аудитором (внаслідок чого розмір вибірки збільшується).
2. *Ступінь відхилення від встановленої процедури контролю, який аудитор готовий визнати допустимим (допустима похибка).* Чим нижчий ступінь відхилень, який аудитор готовий допустити, тим більшим повинен бути обсяг вибірки.
3. *Збільшення ступеня відхилення від встановленої процедури контролю, який аудитор припускає виявити в генеральній сукупності (очікувана похибка).* Чим вищий ступінь відхилень, очікуваний аудитором, тим більшим повинен бути обсяг вибірки для того, щоб аудитор міг здійснити обґрунтовану оцінку фактичного ступеню відхилень. До факторів, які стосуються розгляду аудитором очікуваного ступеню похибки, відносяться розуміння аудитором бізнесу (зокрема, процедури оцінки ризиків, що здійснюються для одержання розуміння внутрішнього контролю), зміни в складі персоналу внутрішнього контролю або в самій системі, результати аудиторських процедур, здійснених у попередні періоди, і результати інших аудиторських процедур. Високі очікувані ступені похибки, як правило, дають незначну гарантію зниження оціненого ризику суттєвого викривлення, а тому за таких обставин тести контролю зазвичай не проводяться.
4. *Необхідний рівень довіри аудитора.* Чим більший рівень довіри, якого потребує аудитор для того, щоб результати вибірки були дійсно показовими щодо дійсного поширення похибок в генеральній сукупності, тим більшим повинен бути обсяг вибірки.
5. *Кількість елементів вибірки в генеральній сукупності.* Що стосується великих генеральних сукупностей, то тут фактичний обсяг сукупності має лише незначний вплив (якщо взагалі має) на обсяг вибірки. Проте у випадку невеликої генеральної сукупності аудиторська вибірка нерідко є не настільки ефективною, як альтернативні способи одержання достатніх відповідних аудиторських доказів.

## Додаток 2

**Приклади факторів, що впливають на обсяг вибірки для детального тестування**

При визначенні обсягу вибірки для детального тестування аудитор розглядає певні фактори. Ці фактори, які треба розглядати разом, припускають, що аудитор не модифікує підхід до тестів контролю, чи не модифікує іншим чином природу та час процедур по суті у відповідь на оцінені ризики.

<b>ФАКТОР</b>	<b>Вплив на обсяг вибірки</b>
Підвищення аудиторської оцінки ризику суттєвого викривлення	Збільшення
Збільшення використання інших процедур по суті, спрямованих на одне й те ж твердження у фінансовому звіті	Зменшення
Підвищення необхідного рівня довіри аудитора (або навпаки, зниження ризику того, що аудитор дійде висновку про відсутність суттєвої похибки, у той час як вона фактично існуватиме)	Збільшення
Підвищення сумарної похибки, яке аудитор готовий допустити (допустима похибка)	Зменшення
Підвищення загальної суми похибки, яке аудитор очікує виявити в генеральній сукупності	Збільшення
Стратифікація генеральної сукупності, якщо це прийнятне	Зменшення
Число елементів вибірки в генеральній сукупності	Незначний вплив

1. Параграф 1 було вилучено після набуття чинності *Стандартами з аудиторського ризику*<sup>2</sup>.
2. *Оцінка аудитором ризику суттєвого викривлення.* Чим вище аудиторська оцінка ризику суттєвого викривлення, тим більшим повинен бути обсяг вибірки. На оцінку аудитором ризиків суттєвого викривлення впливають властивий ризик та ризик контролю. Наприклад, якщо аудитор не виконує тести контролю, то оцінка ризику не може бути зменшеною за рахунок ефективного функціонування внутрішнього контролю стосовно конкретного твердження. Отже, для зниження аудиторського ризику до допустимо низького рівня аудиторіві потрібен низький рівень ризику невиявлення, і він буде більшою мірою покладатися на процедури по суті. Чим більше доказів отримано в результаті детального тестування (тобто чим нижчий ризик невиявлення), тим більшим повинен бути обсяг вибірки.
3. *Використання інших процедур по суті, спрямованих на те саме твердження у фінансовому звіті.* Чим більше аудитор покладається на інші процедури по суті (детальні тести або аналітичні процедури по суті) для зниження ризику невиявлення стосовно конкретного залишку по рахунку або класу операцій до допустимо низького рівня, тим меншого рівня впевненості аудитор буде вимагати від вибірки і, отже, тим меншим може бути її обсяг.
4. *Необхідний рівень довіри аудитора.* Чим більший рівень впевненості, необхідний аудиторіві, в тому, що результати вибірки є дійсно показовими з огляду фактичної сфери поширення похибок в генеральній сукупності, тим більшим повинен бути обсяг вибірки.
5. *Максимальна похибка, яку аудитор погоджується прийняти (допустима похибка).* Чим нижчу максимальну похибку готовий прийняти аудитор, тим більшим повинен бути обсяг вибірки.
6. *Загальна сума похибки, що аудитор передбачає виявити стосовно генеральної сукупності (очікувана похибка).* Чим більшу похибку, аудитор передбачає виявити в генеральній сукупності, тим більшим повинен бути обсяг вибірки для того, щоб дати обґрунтовану оцінку фактичної загальної суми похибки в генеральній сукупності. Фактори, що стосуються розгляду аудитором загальної суми очікуваної похибки, включають межу, до якої оцінка вартості статті відбувається суб'єктивно, результати процедур оцінки ризиків, результати тестів контролю, результати аудиторських процедур, здійснених у попередні періоди, і результати інших процедур по суті.
7. *Стратифікація.* За наявності широких меж (мінливості) грошової вартості статей в генеральній сукупності вона може бути доцільною для групування статей однакового розміру на окремі субсукупності або

<sup>2</sup> Див. примітку 1.

страги. Такий процес називають стратифікацією. Коли генеральна сукупність може бути відповідним чином стратифікована, загальний обсяг вибірок по стратах буде в загальному обсязі меншим за обсяг вибірки, що був би необхідний для досягнення заданого рівня ризику, пов'язаного з вибіркою, у випадку формування однієї вибірки з усієї генеральної сукупності.

8. *Число елементів вибірки в генеральній сукупності.* Для великої генеральної сукупності її фактичний обсяг має лише незначний (якщо взагалі має) вплив на обсяг вибірки. Отже часто аудиторська вибірка для невеликої генеральної сукупності є не настільки ефективною, як альтернативні способи одержання достатніх та відповідних аудиторських. (Однак, при використанні вибірки по грошових елементах, підвищення грошової вартості генеральної сукупності збільшує обсяг вибірки, якщо це не компенсується пропорційним підвищенням рівня суттєвості).

**Методи відбору елементів вибірки**

Основні методи відбору елементів вибірки такі:

- а) використання комп'ютеризованого генератора випадкових чисел (в КМА) або таблиць випадкових чисел;
- б) системний відбір, при якому число елементів у генеральній сукупності ділиться на обсяг вибірки і отримується інтервал вибірки, скажімо, рівний 50, і після визначення вихідної точки в межах перших п'ятидесяти елементів відбирається кожен п'ятидесятий елемент вибірки. Хоча вихідна точка може визначатися безсистемно, вибірка, цілком імовірно, матиме більш випадковий характер, якщо вона визначається шляхом використання комп'ютеризованого генератора випадкових чисел або таблиць випадкових чисел. При використанні системного відбору аудитор необхідно буде впевнитися в тому, що елементи вибірки всередині генеральної сукупності не структуровані таким чином, що інтервали вибірки відповідають певній особливості структури генеральної сукупності;
- в) випадковий відбір – це відбір, за якого аудитор здійснює вибірку, не дотримуючись будь-якого методу. Незважаючи на те, що структурний метод не використовується, аудитор повинен уникати будь-якої свідомої упередженості або передбачуваності (наприклад, не уникатиме будь-яких елементів, які складно знайти, або не буде завжди вибирати або уникати вибирати перші або останні проводки на сторінці) і тим самим прагне забезпечити, щоб усі елементи генеральної сукупності могли бути обраними. Безсистемний відбір не підходить, якщо використовується статистична вибірка;
- г) Відбір груп є процесом вибору груп суміжних елементів генеральної сукупності. Вибір блоком звичайно не може застосовуватися при аудиторській вибірці, оскільки більшість генеральних сукупностей побудовані таким чином, що послідовно розташовані елементи можуть мати приблизно подібні відносно один одного характеристики, що при цьому будуть відрізнятися від характеристик інших статей генеральної сукупності. Хоча за деяких обставин аудиторська процедура з перевірки блоку елементів може виявитися доцільною, цей метод рідко є відповідним методом формування вибірки, якщо аудитор розраховує зробити на основі вибірки дійсні висновки щодо всієї генеральної сукупності.

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 540

## АУДИТОРСЬКА ПЕРЕВІРКА ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК

(чинний для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або після 15 грудня 2004 р.)\*

### ЗМІСТ

---

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—4
Характер облікових оцінок .....	5—7
Аудиторські процедури у відповідь на ризик суттєвого викривлення облікових оцінок суб'єкта господарювання .....	8—10
Огляд і тестування процесу, який використовується управлінським персоналом .....	11—21
Використання незалежної оцінки .....	22
Огляд подальших подій .....	23
Оцінка результатів аудиторських процедур .....	24—27

---

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 540 “Аудиторська перевірка облікових оцінок” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСА.

\* МСА 315 “Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”, МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” та МСА 500 “Аудиторські докази” викликали відповідні зміни до МСА 540. Ці зміни чинні для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або після 15 грудня 2004 р.; їх внесено до тексту МСА 540.

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо аудиторської перевірки облікових оцінок, що містяться у фінансових звітах. Цей МСА не призначено для застосування при перевірці прогностичної фінансової інформації, хоча багато з процедур, наведених в ньому, можуть відповідати цій меті.
2. **Аудитор повинен одержати достатні та відповідні аудиторські докази стосовно облікових оцінок.**
3. “Облікова оцінка” – це визначення приблизної вартості об’єктів обліку та суми статті за умови відсутності точних методів оцінювання, наприклад:
  - знижки для скорочення запасів і дебіторської заборгованості до їх попередньо оціненої вартості реалізації;
  - норми для забезпечення собівартості основних засобів на весь попередньо оцінений строк корисної експлуатації;
  - нарахований дохід;
  - відстрочений податок;
  - резерв на покриття збитків, понесених у результаті судового процесу;
  - збитки від незавершених будівельних контрактів;
  - резерв на покриття претензій за гарантіями.
4. Управлінський персонал несе відповідальність за здійснення облікових оцінок включених у фінансові звіти. Ці облікові оцінки часто здійснюються в умовах невизначеності щодо результату подій, які мали місце, або, ймовірно, відбудуться, і передбачають застосування судження. Унаслідок цього ризик суттєвого викривлення при використанні облікових оцінок є вищим. В деяких випадках аудитор може визначити, що ризик суттєвого викривлення стосовно облікової оцінки є значним та вимагає спеціального розгляду (див. параграфи 108—114 МСА 315 “Розуміння суб’єкта господарювання та його середовище та оцінка ризиків суттєвого викривлення”).

## Характер облікових оцінок

5. Визначення облікової оцінки може бути простим або складним залежно від характеру статті. Наприклад, нарахування орендної плати може бути простим обчисленням тоді, як оцінювання резерву неходових або надлишкових запасів може передбачати значний аналіз поточних даних і прогнозів майбутніх обсягів продажів. При складних оцінках можуть знадобитися значні спеціальні знання і судження.

6. Облікові оцінки можна визначати як частину стандартної інформаційної системи, що стосується фінансової звітності та функціонує або постійно, або лише наприкінці періоду. В багатьох випадках облікові оцінки отримуються за допомогою формули, заснованої на досвіді (наприклад, на досвіді використання стандартних норм амортизації для кожного виду основних засобів чи стандартного відсотка доходу від продаж для обчислення резерву за гарантіями). У таких випадках управлінському персоналові слід постійно переглядати формулу, наприклад, переоцінюючи строк корисної експлуатації активів, що залишився, або порівнюючи фактичні результати з попередньою оцінкою і (за потреби) коригуючи формулу.
7. Невизначеність, пов'язана зі статтею, або з відсутністю об'єктивних даних, може унеможливити обґрунтовану оцінку; в такому випадку аудитор повинен розглянути необхідність модифікації аудиторського висновку згідно з МСА 700 "Аудиторський висновок щодо фінансових звітів"<sup>1</sup>.

## **Аудиторські процедури у відповідь на ризик суттєвого викривлення облікових оцінок суб'єкта господарювання**

8. **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 це необхідно.** Часто значно важче отримати аудиторські докази (які до того ж будуть і менш переконливими), що дозволять виявити суттєве викривлення облікової оцінки, ніж аудиторські докази, що дозволять виявити суттєве викривлення інших статей у фінансових звітах. Розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища включно з внутрішнім контролем допоможе аудиторові ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення облікових оцінок суб'єкта господарювання.
9. Розуміння процедур і методів, в тому числі системи внутрішнього контролю, що використовується управлінським персоналом при здійсненні облікових оцінок, важливе для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення аудитором з метою розробки природи, часу та обсягу подальших аудиторських процедур.

<sup>1</sup> МСА 700 "Аудиторський висновок щодо фінансових звітів" буде вилучено після набуття чинності МСА 700 (переглянутим) "Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення" та МСА 701 "Модифікація висновку незалежного аудитора". МСА 700 (переглянутий) та МСА 701 набувають чинності для аудиторських висновків, датованих 31 грудня 2006 р., або пізніше.



10. **Перевіряючи облікову оцінку, аудитор повинен обрати один підхід або поєднання таких підходів:**
- а) огляд і тестування процесу, що використовується управлінським персоналом для здійснення оцінки;
  - б) використання незалежної оцінки для порівняння з тією, що була підготовлена управлінським персоналом; або
  - в) огляд подальших подій, які надають аудиторські докази обґрунтованості зробленої облікової оцінки.

### **Огляд і тестування процесу, який використовується управлінським персоналом**

11. Кроки, що їх, як правило, здійснюють під час огляду та тестування процесу, який використовується управлінським персоналом, охоплюють:
- а) оцінку даних і розгляд припущень, на яких ґрунтується оцінка;
  - б) перевірку розрахунків, що виконуються при оцінюванні;
  - в) порівняння облікових оцінок, отриманих в попередні періоди, з фактичними результатами тих періодів (за можливості); та
  - г) розгляд процедур затвердження управлінським персоналом.

### **Оцінювання даних і розгляд припущень**

12. Аудитор оцінює чи точними, повними та відповідними є дані, на яких ґрунтується оцінка. Використовувані облікові дані мають узгоджуватися з даними, обробленими інформаційною системою, що стосується фінансової звітності. Наприклад, при підтвердженні резерву за гарантією аудитор одержує аудиторські докази, що дані, які стосуються продукції, гарантійний термін якої не минув, на кінець періоду узгоджуються з інформацією про обсяг продаж в інформаційній системі, що стосується фінансової звітності. В МСА 500 “Аудиторські докази” (параграф 11) надаються додаткові рекомендації стосовно отримання аудиторських доказів точності та повноти інформації, яка генерується суб’єктом господарювання, якщо вона використовується при виконанні аудиторських процедур.
13. Аудитор може також шукати докази із джерел поза суб’єктом господарювання. Наприклад, вивчаючи резерв на покриття витрат у зв’язку зі старінням запасів, обчислений на підставі очікуваного майбутнього обсягу продаж, аудитор може крім вивчення внутрішніх даних (таких, як попередні обсяги продажу, обсяг наявних замовлень і тенденції ринку) шукати докази в перспективній оцінці продажу в галузі та в аналізі ринку. Аналогічно аудитор повинен шукати безпосереднього контакту з юристами суб’єкта господарювання, вивчаючи оцінки управлінського персоналу щодо фінансових наслідків судових процесів і позовів.

14. Аудитор повинен оцінити, чи належним чином проаналізовано зібрані дані і зроблено прогнози, щоб сформувану обґрунтовану основу для визначення облікової оцінки. Наприклад, чи обґрунтовані аналіз термінів погашення дебіторської заборгованості та перспективна оцінка кількості місяців, на які вистачить запасів, при попередній і прогнозній оцінці.
15. Аудитор повинен оцінити, чи має суб'єкт господарювання відповідну основу для основних припущень, що використовуються при здійсненні облікової оцінки. В деяких випадках припущення ґрунтуватимуться на державних і галузевих статистичних даних, таких як майбутні рівні інфляції, відсоткові ставки, рівні зайнятості населення та очікуване зростання ринку. В інших випадках припущення стосуватимуться лише суб'єкта господарювання і ґрунтуватимуться на внутрішніх даних.
16. Оцінюючи припущення, на яких ґрунтується облікова оцінка, аудитор розглядає, чи вони:
  - обґрунтовані з точки зору фактичних результатів попередніх періодів;
  - відповідають припущенням, що використовуються для інших облікових оцінок; та
  - узгоджуються з відповідними планами управлінського персоналу.Аудитор повинен звернути особливу увагу на припущення, які чутливі до змін, чи є суб'єктивними або чутливими до суттєвих викривлень.
17. Якщо процес оцінювання складний і потребує використання спеціальних методів, аудиторіві, можливо, варто скористатися роботою експерта (наприклад, інженерів) для оцінювання кількості мінеральної руди в насипу. Рекомендації стосовно використання роботи експерта подано в МСА 620 “Використання роботи експерта”.
18. Аудитор перевіряє, чи є прийнятними формули, які використовуються управлінським персоналом при підготовці облікових оцінок. Така перевірка відображає знання аудитора про фінансові результати суб'єкта господарювання за попередні періоди, про практику, якої дотримуються інші суб'єкти господарювання галузі, та про плани управлінського персоналу, повідомлені аудиторіві.

## **Тестування обчислень**

19. Аудитор повинен виконати аудиторські процедури щодо процедур обчислення, якими користується управлінський персонал. Природа, час і обсяг аудиторських процедур залежатимуть від таких факторів, як складність розрахунку облікової оцінки, розуміння та оцінка аудитором процедур і методів, що використовуються суб'єктом господарювання при оцінюванні, та суттєвості оцінки в контексті фінансових звітів.

## **Порівняння попередніх оцінок з фактичними результатами**

20. Аудитор повинен (за можливості) порівняти облікові оцінки, зроблені для попередніх періодів, з фактичними результатами тих періодів, щоб:
- а) одержати свідчення стосовно загальної достовірності процедур оцінки суб'єкту господарювання включно з відповідними заходами контролю;
  - б) визначити необхідність коригування оціночних формул; та
  - в) оцінити, скільки є розбіжностей між фактичними результатами та попередніми оцінками, і чи внесено, куди треба, відповідні коригування, та чи розкрита відповідна інформація.

## **Розгляд процедур затвердження управлінським персоналом**

21. Суттєві облікові оцінки, як правило, перевіряються й затверджуються управлінським персоналом. Аудитор повинен розглянути, чи були така перевірка та затвердження здійснені управлінським персоналом відповідного рівня, а також, чи є цьому докази документах, що підтверджують визначення облікової оцінки.

## **Використання незалежної оцінки**

22. Аудитор може здійснити оцінювання або одержати незалежну оцінку і порівняти її з обліковою оцінкою, підготовленою управлінським персоналом. Використовуючи незалежну оцінку, аудитор, як правило, повинен оцінити дані, розглянути припущення і провести тестування процедур обчислення, що використовується для оцінювання. Можливо, буде доцільним порівняти облікові оцінки за попередні періоди з фактичними результатами цих періодів.

## **Огляд подальших подій**

23. Операції та події, що відбуваються після закінчення звітного періоду але до завершення аудиторської перевірки, можуть надати аудиторські докази стосовно облікової оцінки, підготовленої управлінським персоналом. Перевірка аудитором таких операцій та подій може знизити або навіть усунути необхідність проведення перевірки аудитором та виконання аудиторських процедур щодо процесу, який використовується управлінським персоналом при підготовці облікової оцінки, або використання незалежної оцінки при визначенні обґрунтованості облікової оцінки.

## Оцінка результатів аудиторських процедур

24. 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.
25. Аудитор повинен розглянути, чи є будь-які значні подальші операції або події, що впливають на дані та на припущення, які використовуються при визначенні облікової оцінки.
26. Через невизначеності, властиві обліковій оцінці, оцінювання розбіжностей може бути складнішим, ніж в інших компонентах аудиторської перевірки. Коли є розбіжність між попередньою аудиторською оцінкою суми, яка підтверджена наявними аудиторськими доказами, і попередньо оціненою сумою, включеної до фінансових звітів, аудитор визначає, чи вимагає така розбіжність коригування. Якщо розбіжність обґрунтована, наприклад, через те, що сума в фінансових звітах відповідає діапазону прийнятних результатів, вона може не потребувати коригування. Однак, якщо аудитор вважає, що розбіжність необґрунтована, він повинен запропонувати управлінському персоналові переглянути цю оцінку. Якщо управлінський персонал відмовляється переглянути оцінку, розбіжність вважається викривленням і розглядається разом з іншими викривленнями при оцінюванні суттєвості впливу на фінансові звіти.
27. Аудитор повинен також розглянути, чи є така тенденція, що окремі допущені як обґрунтовані розбіжності у сукупності суттєво впливають на фінансові звіти. За таких обставин аудитор повинен оцінити облікові оцінки в сукупності.

**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 545**  
**АУДИТ ОЦІНОК ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ**  
**ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ**

(чинний для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються  
з або після 15 грудня 2004 р.)\*

**ЗМІСТ**

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—9
Розуміння процесу визначення оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації суб'єктом господарювання, а також відповідних заходів контролю та оцінювання ризику .....	10—16
Оцінювання відповідності оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації .....	17—28
Використання роботи експерта .....	29—32
Аудиторські процедури у відповідь на ризик суттєвого викривлення оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації .....	33—55
Розкриття інформації про справедливую вартість .....	56—60
Оцінювання результатів аудиторських процедур .....	61—62
Пояснення управлінського персоналу .....	63—64
Повідомлення інформації найвищому управлінському персоналові .....	65
Дата набуття чинності .....	66
Додаток: оцінки за справедливою вартістю та розкриття інформації згідно з різними концептуальними основами фінансової звітності	

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 545 “Аудит оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСА.

\* МСА 315 “Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”, МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” та МСА 500 “Аудиторські докази” викликали відповідні зміни до МСА 545. Ці зміни чинні для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або після 15 грудня 2004 р.; їх внесено до тексту МСА 545.

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо аудиторської перевірки оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації, що міститься у фінансових звітах. Зокрема, цей МСА стосується аудиторських міркувань, пов'язаних з оцінюванням, поданням та розкриттям інформації про суттєві активи, зобов'язання та окремі компоненти акціонерного капіталу, інформація про які подана або розкрита у фінансових звітах за справедливою вартістю. Оцінки активів, зобов'язань та окремих компонентів акціонерного капіталу можуть виникати як з початкової реєстрації операцій, так і пізніше при зміні вартості. Різні концептуальні основи фінансової звітності зумовлюють різні підходи до змін оцінок за справедливою вартістю, які відбуваються з часом. Наприклад, деякі концептуальні основи фінансової звітності можуть вимагати відображення таких змін безпосередньо в акціонерному капіталі, а іноді можуть вимагати їхнього відображення у прибутку.
2. Хоча цей МСА надає рекомендації з аудиту оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації, аудиторські докази, отримані з інших аудиторських процедур, також можуть бути доречними для оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації. Наприклад, процедури перевірки для підтвердження існування активу, оціненого за справедливою вартістю, також можуть надати доречні аудиторські докази щодо оцінки його вартості (такі, як фізичний стан інвестиційної власності).
- 2a. Параграф 16 МСА 500 “Аудиторські докази” вимагає від аудитора використання достатньо деталізованих тверджень як основи для оцінки ризиків суттєвого викривлення, а також розробки та виконання подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики. Оцінки за справедливою вартістю та розкриття інформації не є твердженнями, однак вони можуть стосуватись конкретних тверджень (в залежності від застосовної концептуальної основи фінансової звітності).
3. **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.** Параграф 22 МСА 315 “Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвого викривлення” вимагає від аудитора отримання розуміння застосовної концептуальної основи фінансової звітності суб'єкта господарювання.
4. Управлінський персонал несе відповідальність за проведення оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації, що входить до фінансових звітів. Виконуючи свої обов'язки, управлінський персонал повинен встановити процес обліку та складання фінансової звітності для визначення оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації,

обрати доречні методи оцінки вартості, ідентифікувати та адекватно обґрунтувати будь-які використані значні припущення, підготувати оцінку вартості та забезпечити відповідність подання та розкриття інформації застосовній концептуальній основі фінансової звітності суб'єкта господарювання.

5. Неточність властива багатьом оцінкам, що ґрунтуються на попередніх оцінках, включаючи оцінки за справедливою вартістю. У разі оцінок за справедливою вартістю, зокрема оцінок, які не стосуються грошових потоків за контрактами, або про які відсутня ринкова інформація на час проведення попередніх оцінок, попередні оцінки за справедливою вартістю часто пов'язані з невизначеністю як суми, так і часу майбутніх грошових потоків. Оцінки за справедливою вартістю також можуть базуватись на припущеннях про майбутні обставини, операції чи події, результат яких невизначений і тому буде змінюватися з часом. Розгляд аудитором таких припущень базується на інформації, що доступна йому під час аудиту, та аудитор не несе відповідальності за прогнозування майбутніх обставин, операцій чи подій, які, якщо б вони були відомі під час аудиторської перевірки, могли б суттєво вплинути на дії управлінського персоналу чи припущення управлінського персоналу, що лежать в основі оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації.

Припущення, які використовуються в оцінках за справедливою вартістю, по своїй природі подібні припущенням, що застосовуються під час розробки інших облікових оцінок. МСА 540 “Аудиторська перевірка облікових оцінок” надає рекомендації щодо аудиторської перевірки облікових оцінок. Даний же МСА разом з питаннями, подібними до питань, що розглядаються в МСА 540, стосується і інших питань в специфічному контексті оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації у відповідності до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

6. Різні концептуальні основи фінансової звітності вимагають чи дозволяють багато оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації у фінансових звітах. Вони різняться також рівнем рекомендацій, які вони надають щодо основи для оцінювання активів та зобов'язань та відповідного розкриття. Деякі концептуальні основи фінансової звітності надають рекомендації розпорядчого характеру, а деякі не надають жодних рекомендацій взагалі. Крім цього, існують також прийоми оцінки та розкриття інформації, характерні для деяких галузей. Хоча цей МСА надає рекомендації з аудиторської перевірки оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації, він не розглядає конкретні типи активів чи зобов'язань, операцій чи прийомів, характерних для певних галузей. У додатку до цього МСА розглядаються оцінки за справедливою вартістю та розкриття інформації за різними концептуальними основами фінансової звітності та превалювання оцінок за справедливою вартістю, включаючи той факт, що в таких

концептуальних основах можуть існувати різні визначення “справедливої вартості”. Так, наприклад, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка” визначає справедливу вартість як “суму, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операціях між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами”.

7. У більшості концептуальних основ фінансової звітності, які лежать в основі концепції оцінок за справедливою вартістю, є припущення про безперервність діяльності суб’єкта господарювання, який не має ні наміру, ні необхідності ліквідувати, суттєво скоротити свою діяльність чи здійснити операцію за несприятливих умов. Отже, у цьому випадку справедлива вартість не буде сумою, яку суб’єкт господарювання отримав або сплатив би при вимушеній операції, примусовій ліквідації чи продажу описаного майна. Проте суб’єктові господарювання може бути потрібним враховувати свою поточну економічну або операційну ситуацію при визначенні справедливої вартості своїх активів та зобов’язань, якщо цього вимагає чи дозволяє його концептуальна основа фінансової звітності; така концептуальна основа може визначати (чи не визначати), як це робити. Так, наприклад, план управлінського персоналу позбутися якогось активу на прискореній основі для досягнення конкретної цілі бізнесу може бути доречним для визначення справедливої вартості цього активу.
8. Оцінки за справедливою вартістю можуть бути відносно простими для певних активів чи зобов’язань, наприклад, активів, які були придбані та продані на активних та відкритих ринках, що надають легкодоступну та достовірну інформацію про ціни, за якими відбувається фактичний обмін. Оцінки за справедливою вартістю для інших активів чи зобов’язань можуть бути складнішими. Конкретний актив може не мати активного ринку або може мати такі характеристики, які змушують управлінський персонал попередньо оцінювати його справедливу вартість (наприклад, інвестиційна власність чи складний похідний фінансовий інструмент). Попередню оцінку справедливої вартості можна отримати шляхом застосування моделі оцінки (наприклад, оцінки, що базується на прогнозах та дисконтуванні майбутніх грошових потоків) чи за допомогою такого експерта, як незалежний оцінювач.
9. Невизначеність, пов’язана з будь-якою статтею або відсутністю об’єктивних даних, може призвести до неможливості достовірної попередньої оцінки; в цьому випадку аудитор розглядає, чи потрібно модифікувати аудиторський висновок для виконання вимог МСА 700 “Аудиторський висновок про фінансові звіти”<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> МСА 700 “Аудиторський висновок щодо фінансових звітів” буде вилучено після набуття чинності МСА 700 (переглянутий) “Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення” та МСА 701 “Модифікація висновку незалежного аудитора”. МСА 700 (переглянутий) та МСА 701 набувають чинності для аудиторських висновків, датованих 31 грудня 2006 р., або пізніше.



## **Розуміння процесу визначення оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації суб'єктом господарювання, а також відповідних заходів контролю та оцінювання ризику**

10. Отримуючи розуміння суб'єкта господарювання та його середовища включно з внутрішнім контролем, аудитор повинен отримати розуміння процесу, що застосовується суб'єктом господарювання для визначення оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації, а також відповідних заходів контролю, достатнє для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень, а також розробити та виконати подальші аудиторські процедури.
11. Управлінський персонал несе відповідальність за встановлення процесу бухгалтерського обліку та фінансової звітності з метою визначення оцінок за справедливою вартістю. У деяких випадках оцінки за справедливою вартістю і, як наслідок, процес, встановлений управлінським персоналом для визначення справедливої вартості, можуть бути простими та достовірними. Наприклад, управлінський персонал може посилається на опубліковані ціни котирування для визначення справедливої вартості ринкових цінних паперів, що утримуються суб'єктом господарювання. Проте деяким оцінкам за справедливою вартістю властива більша складність, включаючи невизначеність стосовно розвитку майбутніх подій чи їхнього результату, тому слід робити припущення, що можуть бути пов'язаними з застосуванням судження як частини процесу оцінки. Розуміння аудитором процесу оцінки, включаючи його складність, допомагає визначити характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур.
12. Отримуючи розуміння процесу визначення оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації суб'єктом господарювання, аудитор розглядає, наприклад:
  - відповідні заходи контролю за процесом, що застосовується для визначення оцінок за справедливою вартістю, включаючи, наприклад, 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 тих осіб, які визначають оцінки за справедливою вартістю;
  - роль інформаційних технологій в цьому процесі;
  - типи рахунків та операцій, для яких потрібні оцінки за справедливою вартістю чи розкриття інформації (наприклад, чи з'являються рахунки

- внаслідок реєстрації рутинних або повторюваних операцій, чи з'являються вони внаслідок не рутинних або незвичних операцій);
- обсяг, до якого процес суб'єкта господарювання покладається на організацію, що надає послуги, у наданні оцінок за справедливою вартістю чи даних, що підтверджують оцінки. Якщо суб'єкт господарювання користується організацією, що надає послуги, аудитор виконує вимоги МСА 402 “Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги”;
  - якою мірою суб'єкт господарювання використовує роботу експерта при визначенні оцінок за справедливою вартістю та розкритті інформації (див. параграфи 29-32 цього МСА);
  - важливі припущення управлінського персоналу, використані при визначенні справедливої вартості;
  - документи, що підтверджують припущення управлінського персоналу;
  - методи, використані для розробки та застосування припущень управлінського персоналу та для моніторингу змін у таких припущеннях;
  - цілість заходів контролю за змінами та процедур забезпечення захисту моделей оцінки та відповідних інформаційних систем, включаючи процедури затвердження;
  - заходи контролю за послідовністю, своєчасністю та достовірністю даних, використаних у моделях оцінки.
13. МСА 315 вимагає від аудитора отримати розуміння компонентів внутрішнього контролю. Так, аудитор повинен отримати достатнє розуміння заходів контролю щодо визначення оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення і вибору природи, часу та обсягу подальших аудиторських процедур.
14. **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 природи, часу та обсягу подальших аудиторських процедур.**
15. Ступінь викривлення, якому вразливі оцінки за справедливою вартістю, - це властивий ризик. Отже, природа, час та обсяг подальших аудиторських процедур залежатимуть від вразливості викривленню оцінки за справедливою вартістю та від відносної простоти чи складності процесу визначення оцінок за справедливою вартістю.

- 15а. Якщо аудитор визначив, що ризик суттєвого викривлення стосовно оцінки за справедливою вартістю або розкриття інформації є настільки значним, що це вимагає окремого розгляду, аудитор повинен виконати вимоги МСА 315.
16. МСА 315 розглядає обмеження, властиві заходам внутрішнього контролю. Оскільки визначення справедливої вартості часто пов'язане з суб'єктивним судженням управлінського персоналу, це може впливати на природу заходів контролю, які можна запровадити. Вразливість викривленню оцінок за справедливою вартістю може також зростати у міру того, як вимоги обліку та фінансової звітності стають складнішими. Аудитор розглядає властиві обмеження контролю за таких обставин при оцінюванні ризику суттєвого викривлення.

## **Оцінювання відповідності оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації**

17. **Аудитор має оцінити, чи відповідають оцінки за справедливою вартістю та розкриття в фінансових звітах застосовній концептуальній основі фінансової звітності.**
18. Розуміння аудитором вимог застосовної концептуальної основи фінансової звітності та його знання бізнесу і галузі разом з результатами інших аудиторських процедур застосовують для оцінки того, чи є відповідним облік активів чи зобов'язань, для яких потрібні оцінки за справедливою вартістю та значних невизначеностей, пов'язаних з ними, згідно з застосовною концептуальною основою фінансової звітності суб'єкта господарювання.
19. Оцінка відповідності оцінок за справедливою вартістю суб'єкта господарювання згідно з його застосовною концептуальною основою фінансової звітності та оцінка аудиторських доказів частково залежать від знання аудитором природи бізнесу. Це особливо справедливо, якщо актив чи зобов'язання або метод оцінки є дуже складними. Наприклад, похідні фінансові інструменти можуть бути дуже складними з ризиком того, що різні тлумачення, як визначати справедливую вартість, можуть призвести до різних висновків. Оцінка справедливої вартості деяких статей, наприклад, “незавершених досліджень та розробок”, чи нематеріальних активів, придбаних при об'єднанні компаній, може бути пов'язаною з особливими міркуваннями, на які впливає характер суб'єкта господарювання та його діяльність, якщо такі міркування є відповідними згідно з застосовною концептуальною основою фінансової звітності суб'єкта господарювання. Знання аудитором бізнесу разом з результатами інших аудиторських процедур також може допомогти ідентифікувати активи, зменшення корисності яких необхідно визначити управлінському персоналові шляхом оцінки за справедливою вартістю

згідно з застосовною концептуальною основою фінансової звітності суб'єкта господарювання.

20. Якщо метод оцінювання справедливої вартості визначений застосовною концептуальною основою фінансової звітності, наприклад, коли існує вимога оцінювати ринкові цінні папери із застосуванням ринкових цін котирування на відміну від застосування моделі оцінки вартості, аудитор розглядає, чи відповідає оцінка за справедливою ціною цьому методі.
21. Деякі концептуальні основи фінансової звітності як передумову достовірної оцінки активів чи зобов'язань вимагають або дозволяють оцінку за справедливою вартістю чи розкриття інформації. В деяких випадках цю передумову можна подолати, якщо актив чи зобов'язання не мають ринкової ціни котирування на активному ринку, і для них інші методи достовірної оцінки за справедливою вартістю є явно невідповідними чи непридатними. Коли управлінський персонал визначив, що подолав цю передумову і справедливу вартість можна достовірно визначити, аудитор повинен отримати достатні та відповідні аудиторські докази для підтвердження такого визначення та того, чи обліковувалася стаття належним чином згідно з застосовною концептуальною основою фінансової звітності.
- 22. 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.**
23. У деяких концептуальних основах фінансової звітності наміри управлінського персоналу щодо майбутнього активу чи зобов'язання є критеріями визначення вимог до оцінки, подання та розкриття інформації, а також того, як зміни справедливої вартості відображаються в фінансових звітах. У таких концептуальних основах фінансової звітності намір управлінського персоналу є важливим при визначенні відповідності використаної справедливої вартості суб'єктом господарювання. Управлінський персонал часто документує плани та наміри щодо конкретних активів чи зобов'язань, цього може вимагати і застосовна концептуальна основа фінансової звітності. Оскільки обсяг аудиторських доказів, які необхідно отримати щодо наміру управлінського персоналу, є питанням професійного судження, аудиторські процедури, як правило, містять запити до управлінського персоналу з відповідними підтвердженнями відповідей, наприклад, шляхом:
  - розгляду виконання в минулому управлінським персоналом висловлених намірів щодо активів або зобов'язань;

- перевірки письмових планів та іншої документації, включаючи, якщо це доречно, бюджети, протоколи, та інше;
- розгляду наведених управлінським персоналом причин вибору конкретного плану дій;
- розгляду спроможності управлінського персоналу проводити конкретний план дій за економічних умов суб'єкта господарювання, включаючи наслідки контрактних зобов'язань.

Аудитор розглядає також здатність управлінського персоналу додержуватися конкретного плану дій, якщо здатність є доречною для застосування чи відмови від застосування оцінки за справедливою вартістю згідно з концептуальною основою фінансової звітності суб'єкта господарювання.

- 24. Якщо альтернативні методи оцінювання справедливої вартості дозволяються застосовною концептуальною основою фінансової звітності суб'єкта господарювання, або якщо метод оцінки не визначено, аудитор має оцінити, чи є відповідним метод оцінювання за цих обставин згідно з застосовною концептуальною основою фінансової звітності суб'єкта господарювання.**
25. Оцінювання того, чи є відповідним метод оцінки за справедливою вартістю за наявних обставин, вимагає застосування професійного судження. Якщо управлінський персонал вибирає один конкретний метод з альтернативних методів оцінки, дозволених застосовною концептуальною основою фінансової звітності суб'єкта господарювання, аудитор отримує розуміння логічного обґрунтування управлінським персоналом вибору, обговорюючи з управлінським персоналом причини вибору методу оцінки вартості. Аудитор розглядає, чи:
- а) достатньо оцінив та відповідно застосував управлінський персонал критерії, якщо такі є, встановлені застосовною концептуальною основою фінансової звітності суб'єкта господарювання для обґрунтування обраного методу;
  - б) є відповідним метод оцінки вартості за цих обставин з урахуванням характеру оцінюваного активу чи зобов'язання та застосовної концептуальної основи фінансової звітності суб'єкта господарювання; та
  - в) є відповідним метод оцінки вартості стосовно бізнесу, галузі та середовища, в якому працює суб'єкт господарювання.
26. Управлінський персонал може визначити, що різні методи оцінки вартості призводять суттєво різних оцінок за справедливою вартістю. У таких випадках аудитор оцінює, як суб'єкт господарювання проаналізував причини таких різниць при встановленні своїх оцінок за справедливою вартістю.

27. **Аудитор має оцінити, чи послідовно застосовується метод оцінки за справедливою вартістю суб'єктом господарювання.**
28. Після вибору конкретного методу оцінювання управлінським персоналом аудитор оцінює, чи послідовно застосовує суб'єкт господарювання цю основу при оцінці справедливої вартості, і якщо так, чи є відповідною така послідовність з точки зору можливих змін середовища чи обставин, що впливають на суб'єкт господарювання, або змін вимог застосовної концептуальної основи фінансової звітності суб'єкта господарювання. Якщо управлінський персонал змінив метод оцінки, аудитор повинен розглянути, чи може управлінський персонал адекватно продемонструвати, що метод оцінки, на який він перейшов, забезпечує більш відповідну основу оцінки, або підтверджена ця зміна зміною вимог застосовної концептуальної основи фінансової звітності суб'єкта господарювання чи зміною обставин. Так, наприклад, введення активного ринку для конкретного класу активів або зобов'язань може свідчити, що застосування дисконтова них грошових потоків для попередньої оцінки за справедливою вартістю цього активу чи зобов'язання більш не є доречним.

## **Використання роботи експерта**

29. **Аудитор має визначити необхідність використання роботи експерта.** Аудитор може володіти необхідними навичками та знаннями для планування та виконання аудиторських процедур, пов'язаних зі справедливою вартістю, або може вирішити використати роботу експерта. Визначаючи це, аудитор розглядає питання, що обговорюються в параграфі 7 МСА 620 "Використання роботи експерта".
30. Якщо планується використання такого експерта, аудитор повинен отримати достатні та відповідні аудиторські докази того, що така робота буде адекватною для цілей аудиторської перевірки та буде відповідати вимогам МСА 620.
31. Плануючи використати роботу експерта, аудитор повинен розглянути, чи відповідає розуміння експертом визначення справедливої вартості та метод, який експерт застосовуватиме для визначення справедливої вартості, методам управлінського персоналу та застосовної концептуальної основи фінансової звітності суб'єкта господарювання. Так, наприклад, метод, застосований експертом для оцінки за справедливою вартістю нерухомості або складного похідного інструмента, чи актуарні методології, розроблені для здійснення попередніх оцінок за справедливою вартістю зобов'язань зі страхування, дебіторської заборгованості за перестраховування та подібних статей, можуть не відповідати принципам оцінки застосовної концептуальної основи фінансової звітності суб'єкта господарювання. Відповідно, аудитор розглядає такі питання часто шляхом обговорень, надання чи перегляду інструкцій, наданих експерту, чи коли читає звіт експерта.

32. Згідно з МСА 620 аудитор оцінює відповідність роботи експерта як аудиторського доказу. Хоча обґрунтованість припущень та відповідність використаних методів та їх застосування є відповідальністю експерта, аудитор повинен отримати розуміння важливих припущень та використаних методів а також розглянути, чи є вони відповідними, повними та обґрунтованими, виходячи зі знання аудитором бізнесу та результатів інших аудиторських процедур. Аудитор часто розглядає ці питання шляхом обговорення їх з експертом. Параграфи 39—49 стосуються оцінки аудитором важливих припущень, використаних управлінським персоналом, включаючи припущення, яким довіряє управлінський персонал на основі роботи експерта.

### **Аудиторські процедури у відповідь на ризик суттєвого викривлення оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації**

33. Аудитор має розробити та виконати подальші аудиторські процедури у відповідь на оцінені ризики суттєвих викривлень тверджень стосовно оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації суб'єктом господарювання. МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” розглядає відповідальність аудитора за розробку та виконання подальших аудиторських процедур, природа, час та обсяг яких відповідають оціненому ризику суттєвого викривлення на рівні тверджень. Такі подальші аудиторські процедури включають відповідні тести контролю та процедури по суті. В параграфах 34—55 наводяться додаткові конкретні рекомендації щодо процедур по суті, які можуть бути відповідними в контексті оцінювання за справедливою вартістю та розкриття інформації суб'єктом господарювання.
34. Оскільки діапазон можливих оцінок за справедливою вартістю широкий (від відносно простих до складних), природа, час та обсяг аудиторських процедур можуть значно варіюватись. Так, наприклад, процедури по суті стосовно оцінок за справедливою вартістю можуть бути пов'язаними з: а) тестуванням важливих припущень управлінського персоналу, моделі оцінки та основних даних (див. параграфи 39—49), б) розробкою незалежних оцінок за справедливою вартістю для підтвердження відповідності оцінки за справедливою вартістю (див. параграф 52), або в) розглядом впливу подальших подій на оцінку справедливої вартості та розкриття (див. параграфи 53—55).
35. Існування опублікованих пропозицій цін на активному ринку, як правило, є найкращим аудиторським доказом справедливої вартості. Проте деякі оцінки за справедливою вартістю значно складніші на інші. Така складність виникає як через характер статті, що оцінюють за справедливою вартістю, так і метод оцінки, якого вимагає застосовна

концептуальна основа фінансової звітності суб'єкта господарювання, або який обрав управлінський персонал. Так, наприклад, за відсутності пропонованих цін на активному ринку деякі концептуальні основи фінансової звітності дозволяють оцінку за справедливою вартістю, що ґрунтується на альтернативній основі, наприклад, аналізі дисконтованих грошових потоків або порівняльній моделі операцій. Як правило, складні оцінки за справедливою вартістю характеризуються більшою невизначеністю щодо достовірності процесу оцінювання. Така більша невизначеність може бути наслідком:

- тривалості періоду прогнозу;
  - кількості значних та складних припущень, пов'язаних з цим процесом;
  - великим ступенем суб'єктивності, пов'язаної з припущеннями та факторами, використаними в цьому процесі;
  - великим ступенем невизначеності, пов'язаної з майбутніми подіями, що стоять за використаними припущеннями, чи їх результатом; та
  - відсутністю об'єктивних даних при застосуванні суто суб'єктивних факторів.
36. Розуміння аудитором процесу оцінки, включаючи його складність, допомагає аудиторові визначити природу, час та обсяг аудиторських процедур, які необхідно виконати. Приклади міркувань при розробці аудиторських процедур наведено нижче.
- Використання пропозиції цін для отримання аудиторських доказів щодо оцінювання може вимагати розуміння обставин, за яких розроблялися пропозиції. Так, наприклад, якщо цінні папери, що котируються, утримуються як інвестиція в цінні папери, оцінка за ринковою ціною котирування може вимагати коригування згідно з застосовною концептуальною основою фінансової звітності суб'єкта господарювання, якщо портфель цінних паперів є великим за обсягом чи підлягає обмеженням щодо його ліквідності.
  - При використанні аудиторських доказів, наданих третьою стороною, аудитор розглядає їх достовірність. Наприклад, якщо інформація отримана шляхом використання зовнішніх підтверджень, аудитор, щоб бути задоволеним надійністю доказів, враховує компетентність та незалежність респондента, його повноваження надавати відповідь, знання питання, що підтверджується, та об'єктивність. Обсяг таких аудиторських процедур буде змінюватись відповідно до оціненого ризику суттєвого викривлення, пов'язаного з оцінками за справедливою вартістю. Аудитор повинен при цьому виконувати вимоги МСА 505 "Зовнішні підтвердження".
  - Аудиторські докази, що підтверджують справедливість оцінок за справедливою вартістю, наприклад, оцінка вартості незалежним



оцінювачем, можна отримати на дату, що не співпадає з датою, на яку суб'єкту господарювання потрібно оцінити та надати цю інформацію в своїх фінансових звітах. У таких випадках аудитор отримує аудиторські докази, що управлінський персонал врахував вплив подій, операцій та змін обставин, що відбулись з дати оцінки за справедливою вартістю до дати звітності.

- Заставу часто відносять до певних типів інвестицій у боргові інструменти, які або слід оцінювати за справедливою вартістю, або оцінювати можливе зменшення їх корисності. Якщо застава є важливим чинником в оцінці за справедливою вартістю інвестиції чи визначенні її балансової вартості, аудитор повинен отримати достатні та відповідні аудиторські докази щодо існування, вартості, прав та доступу до такої застави чи передачі права, включаючи розгляд того, чи зареєстровані всі відповідні позики, а також чи розкрита відповідна інформація про заставу згідно з застосовною концептуальною основою фінансової звітності суб'єкта господарювання.
- У деяких ситуаціях додаткові аудиторські процедури, наприклад, перевірка активу аудитором, можуть бути необхідними для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів відповідності оцінки за справедливою вартістю. Так, наприклад, перевірка інвестиційної власності може бути необхідною для отримання інформації про проточний фізичний стан активу стосовно його справедливій вартості, або перевірка цінного паперу може виявити обмеження стосовно його ліквідності, що може впливати на його вартість.

### **Перевірка важливих припущень управлінського персоналу, модель оцінки та основні дані**

37. Розуміння аудитором достовірності процесу, використаного управлінським персоналом для оцінки за справедливою вартістю, є важливим елементом підтвердження кінцевих сум, і тому воно впливає на природу, час та обсяг подальших аудиторських процедур. Достовірний процес визначення справедливої вартості – це процес, що призводить до достовірної та послідовної оцінки та, коли це важливо, до подання та розкриття інформації про справедливу вартість, якщо її використовують за подібних обставин. Отримуючи аудиторські докази щодо оцінок за справедливою вартістю та розкриття, аудитор оцінює:

- а) чи обґрунтовані припущення, використані управлінським персоналом;
- б) чи визначали справедливу вартість за відповідною моделлю, якщо її можна застосувати; та
- в) чи використовував управлінський персонал релевантну інформацію, що обґрунтовано існувала на той час.

38. Методи попередньої оцінки та припущення, а також розгляд аудитором оцінок за справедливою вартістю, визначених у попередніх періодах, якщо вони були, з результатами, отриманими в поточному періоді, можуть надати аудиторські докази достовірності процесів визначення, використаних управлінським персоналом. Тим не менш, аудитор також враховує, чи не є такі відхилення наслідком змін економічних обставин.
39. **Якщо аудитор визначає, що існує значний ризик стосовно оцінок за справедливою вартістю, або у випадках, коли це необхідно, аудитор має оцінити, чи являють собою важливі припущення, використані управлінським персоналом при оцінці за справедливою вартістю як окремо, так і загалом, надійну основу для оцінок за справедливою вартістю та розкриття у фінансових звітах суб'єкта господарювання.**
40. Управлінському персоналу необхідно робити припущення, включаючи припущення, яким управлінський персонал довіряє на підставі роботи експерта, для розробки оцінок за справедливою вартістю. З цією метою припущення управлінського персоналу містять також припущення, розроблені під керівництвом осіб з найвищого управлінського персоналу. Припущення є невід'ємним компонентом складніших методів оцінки, наприклад, методів оцінки, які використовують комбінацію попередніх оцінок очікуваних майбутніх грошових потоків разом з майбутніми оцінками вартості активів чи зобов'язань, дисконтова них до теперішнього часу. Аудитор повинен приділити особливу увагу важливим припущенням, які є основою оцінки вартості, та визначити, чи є такі припущення обґрунтованими. Для забезпечення обґрунтованої основи оцінок за справедливою вартістю та розкриття необхідно, щоб припущення були релевантними, достовірними, нейтральними, зрозумілими та повними. Параграф 36 "Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості" описує ці характеристики більш докладно.
41. Конкретні припущення змінюються залежно від характеристик активу чи зобов'язання, що оцінюється, та використаного методу оцінки (наприклад, відновлюваної вартості, ринкової вартості, чи підходу, основанийому на доході). Так, наприклад, якщо як метод оцінки застосовують дисконтовані грошові потоки (підхід, оснований на доході), то будуть існувати припущення про рівень грошових потоків, період часу, використаний в аналізі, та ставка дисконту.
42. Як правило, припущення підтверджують шляхом розрізнення типів аудиторських доказів з внутрішніх та зовнішніх джерел, які надають об'єктивне підтвердження використаних припущень. Аудитор повинен оцінити джерело та достовірність аудиторських доказів, що підтверджують припущення управлінського персоналу, включаючи розгляд припущень з точки зору минулої інформації та оцінку того, чи ґрунтуються вони на планах в межах можливостей суб'єкта господарювання.

43. Аудиторські процедури, що стосуються припущень управлінського персоналу, виконують в контексті аудиту фінансових звітів суб'єкта господарювання. Отже, аудиторські процедури не мають на меті отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів для надання висновку щодо самих припущень. Скоріше аудитор виконує аудиторські процедури для розгляду, чи надають припущення обґрунтовану основу для оцінки за справедливою вартістю в контексті аудиту фінансових звітів в цілому.
44. Ідентифікація припущень, які є важливими для оцінки за справедливою вартістю, вимагає здійснення судження управлінським персоналом. Аудитор зосереджує увагу на важливих припущеннях. В основному, важливі припущення охоплюють питання, які суттєво впливають на оцінку за справедливою вартістю, та можуть включати такі припущення, що є:
- а) чутливими до змін чи невизначеності сум або характеру. Наприклад, припущення про короткострокові ставки відсотка можуть бути менш вразливими значній зміні, ніж припущення про довгострокові ставки відсотка; та
  - б) чутливими до неправильного застосування чи викривлення.
45. Аудитор розглядає чутливість оцінки вартості до змін суттєвих припущень, включаючи ринкові умови, які можуть впливати на вартість. Якщо це доречно, аудитор заохочує управлінський персонал застосовувати такі методи, як аналіз чутливості, щоб допомогти ідентифікувати особливо чутливі припущення. За відсутності такого аналізу управлінського персоналу аудитор вирішує, чи слід застосовувати такі методи. Аудитор також розглядає, чи може невизначеність, пов'язана з оцінкою за справедливою вартістю, чи відсутність об'єктивних даних зробити неможливою обґрунтовану попередню оцінку згідно з застосовною концептуальною основою фінансової звітності суб'єкта господарювання (див. параграф 9).
46. Розгляд того, чи надають припущення обґрунтовану основу для оцінки за справедливою вартістю, пов'язаний з цілою системою припущень, а також з кожним припущенням окремо. Припущення часто є взаємозалежними і, отже, мають бути внутрішньо несуперечливими. Конкретне припущення може здаватись обґрунтованим, якщо брати його окремо, але може виявитись необґрунтованим, якщо розглядати його разом з іншими припущеннями. Аудитор розглядає, чи ідентифікував управлінський персонал суттєві припущення та чинники, що впливають на оцінки за справедливою вартістю.
47. Припущення, на яких ґрунтуються оцінки за справедливою вартістю (наприклад, ставка дисконту, використана при обчисленні теперішньої вартості майбутніх грошових потоків), як правило, відобразатимуть те, що за очікуванням управлінського персоналу буде результатом конкретних цілей чи стратегій. Щоб бути обґрунтованими, такі

припущення, взяті окремо та в цілому, мають бути реалістичними та несуперечливими щодо:

- а) загального економічного середовища та економічних обставин суб'єкта господарювання;
- б) планів суб'єкта господарювання;
- в) припущень, зроблених у попередні періоди, якщо це прийнятно;
- г) минулого досвіду суб'єкта господарювання або попередніх умов, які відомі з його досвіду тою мірою, в якій їх можна використати;
- д) інших питань, пов'язаних з фінансовими звітами, наприклад, припущень, використаних управлінським персоналом в облікових оцінках, для тих рахунків фінансових звітів, які не відносяться до оцінок за справедливою вартістю та розкриття; та
- е) якщо прийнятно, ризику, пов'язаного з грошовими потоками, включаючи можливу несталість грошових потоків та пов'язаний з нею вплив на ставку дисконту.

Якщо припущення відображають намір та здатність управлінського персоналу виконувати конкретний план дій, аудитор розглядає, чи узгоджується він з планами суб'єкта господарювання та минулим досвідом (див. параграфи 22 та 23).

48. Якщо управлінський персонал покладається на історичну фінансову інформацію при розробці припущень, аудитор розглядає ступінь, до якої така довіра виправдана. Тим не менш, історична фінансова інформація може бути нехарактерною для майбутніх умов чи подій, наприклад, якщо управлінський персонал має намір зайнятися новими видами діяльності, або якщо змінюються обставини.
49. Щодо статей, вартість яких оцінена суб'єктом господарювання з застосуванням моделі оцінки, від аудитора не очікують, що він замінить своїм судженням судження управлінського персоналу суб'єкта господарювання. Аудитор скоріше переглядає модель та оцінює, чи є модель відповідною, а використані припущення обґрунтованими. Наприклад, застосування методу дисконтованих грошових потоків може бути невідповідним при оцінці вартості інвестицій у власний капітал новоствореного підприємства, якщо немає поточних доходів, на яких слід базувати прогноз майбутніх прибутків чи грошових потоків.
- 50. Аудитор має виконати аудиторські процедури щодо даних, використаних для розробки оцінок за справедливою вартістю та розкриття, та оцінити, чи були належним чином визначені оцінки за справедливою вартістю на основі цих даних та припущень управлінського персоналу.**
51. Аудитор оцінює, чи є дані, на яких базуються оцінки за справедливою вартістю, включаючи дані, використані в роботі експерта, точними,

повними та доречними, та чи були оцінки за справедливою вартістю належно визначені з використанням цих даних та припущень управлінського персоналу. Аудиторські процедури можуть також включати такі аудиторські процедури, як підтвердження джерела даних, арифметичний перерахунок та перевірка інформації на її внутрішню послідовність, включаючи те, чи узгоджується така інформація з наміром управлінського персоналу виконувати конкретний план дій, розглянутий у параграфах 22 та 23.

### **Розробка незалежних попередніх оцінок за справедливою вартістю з метою підтвердження**

52. Аудитор може зробити незалежну попередню оцінку справедливої вартості (наприклад, з застосуванням розробленої аудитором моделі) для підтвердження оцінки за справедливою вартістю суб'єктом господарювання. Розробляючи незалежну попередню оцінку з використанням припущень управлінського персоналу, аудитор оцінює ці припущення так, як це розглянуто у параграфах 39—49. Замість використання припущень управлінського персоналу аудитор може розробити окремі припущення для порівняння з оцінками за справедливою вартістю управлінського персоналу. У такій ситуації аудитор тим не менш розуміє припущення управлінського персоналу. Аудитор використовує це розуміння, щоб визначити, що модель аудитора враховує суттєві мінеї фактори, та оцінити будь-які суттєві дані, використані для розробки оцінок за справедливою вартістю та розкриття, як це обговорюється в параграфах 50 та 51. Аудитор враховує рекомендації МСА 520 “Аналітичні процедури”, коли виконує ці процедури під час аудиторської перевірки.

### **Подальші події**

53. Аудитор має врахувати вплив подальших подій на оцінки за справедливою вартістю та розкриття інформації у фінансових звітах.
54. Операції та події, що відбуваються після кінця періоду, але до завершення аудиторської перевірки, можуть надати відповідні аудиторські докази щодо оцінок за справедливою вартістю, зроблених управлінським персоналом. Так, наприклад, продаж інвестиційної власності незабаром після кінця періоду може надати аудиторські докази щодо їх оцінки за справедливою вартістю.
55. Тим не менш, у період після кінця періоду, за який подано фінансові звіти, обставини можуть змінитися порівняно з тими, що існували на кінець періоду. Інформація про справедливую вартість після кінця періоду може відображати події, що відбуваються після кінця періоду, а не обставини, що існують на дату балансу. Так, наприклад ціни на цінні папери, що активно продаються та купуються на ринку, які змінюються після кінця періоду, як правило не є відповідним аудиторським доказом вартості

цінних паперів, що існувала на кінець періоду. Аудитор виконує вимоги МСА 560 “Подальші події” при оцінці аудиторських доказів, пов’язаних з такими подіями.

## **Розкриття інформації про справедливу вартість**

- 56. Аудитор має оцінити, чи відповідає розкриття інформації про справедливу вартість, зроблене суб’єктом господарювання, концептуальній основі фінансової звітності.**
57. Розкриття інформації про справедливу вартість – важливий аспект фінансових звітів у багатьох концептуальних основах фінансової звітності. Часто розкриття інформації про справедливу вартість вимагають через її доречність для користувачів при оцінці результатів діяльності та фінансового стану суб’єкта господарювання. Крім інформації про справедливу вартість, яку вимагає концептуальна основа фінансової звітності, деякі суб’єкти господарювання добровільно розкривають додаткову інформацію про справедливу вартість у примітках до фінансових звітів.
58. При аудиторській перевірці оцінок за справедливою вартістю і розкриття пов’язаної з ними інформації, що міститься у примітках до фінансових звітів, незалежно від того, чи вимагає цього концептуальна основа фінансової звітності, чи її розкривають добровільно, аудитор виконує, як правило, ті ж типи аудиторських процедур, як і при аудиті оцінки за справедливою вартістю суб’єкта господарювання, визнаної у фінансових звітах. Аудитор отримує достатні та відповідні аудиторські докази, що принципи оцінки вартості відповідають вимогам концептуальної основи фінансової звітності суб’єкта господарювання, послідовно застосовуються, а інформація про застосовані метод попередньої оцінки та важливі припущення належно розкрита відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності суб’єкта господарювання. Аудитор розглядає також, чи може добровільна інформація бути недоречною в контексті фінансових звітів. Так, наприклад, управлінський персонал може розкривати інформацію про поточну вартість реалізації активу, не згадуючи про значні обмеження за умовами контрактів, які виключають продаж у найближчому майбутньому.
59. Аудитор оцінює, чи зробив суб’єкт господарювання відповідне розкриття інформації про справедливу вартість згідно з концептуальною основою фінансової звітності. Якщо стаття містить високий рівень невизначеності оцінки, аудитор оцінює, чи є достатнім розкриття інформації для надання інформації користувачам про таку невизначеність. Так, наприклад, аудитор може оцінювати, чи відповідає розкриття інформації про діапазон сум та припущення, використані при визначенні діапазону, в межах якого, як обґрунтовано вважають, буде знаходитись справедлива вартість, вимоги концептуальної основи фінансової звітності суб’єкта

господарювання, коли управлінський персонал вважає подання однієї суми невідповідним. Якщо це прийнятно, аудитор також розглядає, чи виконав суб'єкт господарювання вимоги до обліку та розкриття інформації, пов'язані зі змінами методу оцінки, використаного для визначення оцінок за справедливою вартістю.

60. Якщо розкриття інформації про справедливую вартість згідно з застосовною концептуальною основою фінансової звітності пропущено через неможливість достатньо достовірно визначити цю справедливую вартість, аудитор оцінює адекватність розкриття, якого вимагають дані обставини. Якщо суб'єкт господарювання не розкрив належним чином інформацію про справедливую вартість, як того вимагає застосовна концептуальна основа фінансової звітності, аудитор оцінює, чи не є фінансові звіти суттєво викривленими внаслідок відхилення від застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

## **Оцінювання результатів аудиторських процедур**

61. 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, отриманих та оцінених під час аудиторської перевірки.
62. Визначаючи, чи зроблені оцінки за справедливою вартістю та розкриття інформації у фінансових звітах згідно застосовною концептуальною основою фінансової звітності суб'єкта господарювання, аудитор оцінює несуперечність інформації та аудиторських доказів, отриманих під час аудиторської перевірки оцінок за справедливою вартістю, та інших аудиторських доказів, отриманих під час аудиторської перевірки, в контексті фінансових звітів, взятих у цілому. Наприклад, аудитор розглядає, чи існує або має існувати залежність або кореляція між ставками відсотка, використаними для дисконтування попередньо оцінених майбутніх грошових потоків при визначенні справедливої вартості інвестиційної власності, та ставками відсотка на позики, які робить суб'єкт господарювання у поточному періоді для придбання інвестиційної власності.

## **Пояснення управлінського персоналу**

63. 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.**

64. МСА 580 “Пояснення управлінського персоналу” розглядає використання пояснень управлінського персоналу як аудиторських доказів. Залежно від характеру, суттєвості та складності справедливої вартості пояснення управлінського персоналу щодо оцінок за справедливою вартістю та розкриття, що містяться у фінансових звітах, можуть також включати пояснення про:
- відповідність методів оцінки, включаючи пов'язані з ними припущення, використані управлінським персоналом при визначенні справедливої вартості в межах застосовної концептуальної основи фінансової звітності, та послідовність застосування методів;
  - основу, використану управлінським персоналом для обґрунтування припущень, пов'язаних з використанням справедливої вартості, визначеною згідно з застосовною концептуальною основою фінансової звітності суб'єкта господарювання;
  - повноту та відповідність розкриття інформації, пов'язаної зі справедливою вартістю згідно з застосовною концептуальною основою фінансової звітності суб'єкта господарювання;
  - чи потребують подальші події коригування оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації, включеної до фінансових звітів.

## **Повідомлення інформації найвищому управлінському персоналові**

65. МСА 260 “Повідомлення інформації з питань аудиторської перевірки найвищому управлінському персоналові” вимагає від аудиторів повідомляти інформацію з питань аудиторської перевірки, яка має значення для управління, найвищому управлінському персоналові. Внаслідок невизначеності, часто пов'язаної з деякими оцінками за справедливою вартістю, можливий вплив будь-яких значних ризиків на фінансові звіти, може становити інтерес для найвищого управлінського персоналу. Так, наприклад, аудитор у повідомленні інформації 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 у цілому. Аудитор враховує рекомендації МСА 260 при визначенні характеру та форми повідомлення інформації.

## **Дата набуття чинності**

66. Цей МСА набуває чинності для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або пізніше 15 грудня 2004 р.



### **Особливості застосування в державному секторі**

- 1. Багато урядів переходять на облік методом нарахування та приймають справедливу вартість як основу оцінки вартості для багатьох класів активів та зобов'язань, які вони утримують, або для розкриття інформації про статті у фінансових звітах. Широкі принципи цього МСА можна таким чином застосовувати для розгляду аудиторської перевірки оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації, що міститься у фінансових звітах суб'єктів господарювання державного сектора.*
- 2. Параграф 3 цього МСА констатує, що, якщо оцінки за справедливою вартістю та розкриття інформації є суттєвими для фінансових звітів, аудитор повинен отримати достатні та відповідні аудиторські докази того, що такі оцінки та розкриття інформації відповідають застосовній концептуальній основі фінансової звітності суб'єкта господарювання. Концептуальна основа Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі містить кілька стандартних положень, що вимагають або дозволяють визнавати справедливу вартість чи розкривати інформацію з неї.*
- 3. Як визначено в параграфі 8 цього МСА, визначення справедливої вартості певних активів чи зобов'язань може бути складним, якщо немає активного ринка. Це може бути окремою проблемою в державному секторі, де суб'єкти господарювання утримують спеціалізовані активи в значному обсязі. Крім того, багато активів, утримуваних суб'єктами господарювання державного сектора, не генерують грошові потоки. За таких обставин справедлива вартість або подібна поточна вартість може бути попередньо оцінена шляхом посилання на інші методи оцінки, включаючи, але не обмежуючись, метод амортизованої відновленої собівартості та метод індексованих цін.*

## Додаток

**Оцінки за справедливою вартістю та розкриття інформації згідно з різними концептуальними основами фінансової звітності**

1. Різні концептуальні основи фінансової звітності вимагають чи дозволяють багато різноманітних оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації у фінансових звітах. Вони різняться також рівнем рекомендацій щодо основи оцінювання активів та зобов'язань або розкриття пов'язаної з цим інформації. Деякі концептуальні основи фінансової звітності надають рекомендації розпорядчого характеру, інші надають загальні рекомендації, а деякі не надають жодних рекомендацій взагалі. Крім того існують також прийоми оцінки та розкриття, характерні для певних галузей.
2. Різні визначення справедливої вартості можуть існувати в різних концептуальних основах фінансової звітності або в межах окремої концептуальної основи для різних активів, зобов'язань чи розкриття інформації. Наприклад, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка” визначає справедливу вартість як “суму, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операціях між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами”. Концепція справедливої вартості, як правило, припускає поточну операцію, а не погашення на якусь минулу чи майбутню дату. Відповідно, процес оцінювання справедливої вартості буде пошуком попередньо оціненої вартості, за якою відбудеться операція. Крім цього різні концептуальні основи фінансової звітності можуть застосовувати такі терміни, як “величина, характерна для суб'єкта господарювання”, “вартість використання” чи подібні терміни, але все це може бути в межах концепції справедливої вартості цього МСА.
3. Різні концептуальні основи фінансової звітності можуть по-різному тлумачити зміни оцінок за справедливою вартістю, що відбуваються протягом часу. Наприклад, конкретна концептуальна основа фінансової звітності може вимагати, щоб зміни оцінок за справедливою вартістю певних активів чи зобов'язань відображались прямо у власному капіталі, хоч за іншою концептуальною основою фінансової звітності такі зміни можуть відображатись у прибутку. У деяких концептуальних основах фінансової звітності на визначення того, чи застосовувати облік за справедливою вартістю або як його застосовувати, впливає намір управлінського персоналу виконувати конкретний план дій щодо конкретного активу чи зобов'язання.
4. Різні концептуальні основи фінансової звітності можуть вимагати певних конкретних оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації у фінансових звітах і вимагати чи дозволяти їх тою чи іншою мірою. Концептуальні основи фінансової звітності можуть:

- встановлювати вимоги до оцінки, подання та розкриття певної інформації, що входить до фінансових звітів, або інформації, яку розкривають у примітках до фінансових звітів чи подають як додаткову інформацію;
  - дозволяти певні оцінки з застосування справедливої вартості за вибором суб'єкта господарювання або лише у разі задоволення певних критеріїв;
  - встановлювати конкретний метод визначення справедливої вартості, наприклад, шляхом використання незалежної оцінки чи певних способів застосування дисконтова них грошових потоків;
  - дозволяти вибір методу визначення справедливої вартості з кількох альтернативних методів (критерії вибору можуть або не можуть передбачатися концептуальною основою фінансової звітності; та
  - не надавати жодних рекомендацій щодо оцінок за справедливою вартістю чи розкриття інформації з справедливої вартості, крім того, що їх застосування є очевидним внаслідок традицій чи практики, наприклад, галузевої практики.
5. Деякі концептуальні основи фінансової звітності передбачають, що справедливу вартість можна оцінювати достовірно для активів чи зобов'язань як необхідну умову вимоги або дозволу оцінок за справедливою вартістю чи розкриття інформації. У деяких випадках це припущення можна подолати, якщо актив чи зобов'язання не мають ринкової ціни котирування на активному ринку, і для яких інші методи достовірного попереднього оцінювання справедливої вартості явно неприйнятні або не спрацьовують.
6. Деякі концептуальні основи фінансової звітності вимагають певних встановлених коригувань чи модифікацій інформації про визначення вартості чи інших міркувань, характерних для конкретного активу чи зобов'язання. Наприклад, облік інвестиційної власності може вимагати коригувань оціненої ринкової вартості таких, як коригування, пов'язані зі станом та розташуванням власності та іншими питаннями. Подібно до цього, якщо ринок для конкретного активу не є активним, опубліковані котирування цін можна коригувати чи змінювати з метою отримання більш прийнятної оцінки за справедливою вартістю. Наприклад, котирування ринкових цін можуть не бути ознакою справедливої вартості, якщо активність на ринку є нечастою, ринок не є зміцнілим, або купуються та продаються невеликі обсяги порівняно з існуючою сукупною кількістю продажних одиниць. Відповідно, такі ринкові ціни можуть потребувати коригувань чи модифікацій. Альтернативні джерела інформації про ринок можуть виявитись потрібними для здійснення таких коригувань чи модифікацій.

### **Превалювання оцінок за справедливою вартістю**

7. Оцінки та розкриття інформації на основі справедливої вартості стають дедалі поширенішими у концептуальних основах фінансової звітності. Справедлива вартість може наводитись у фінансових звітах та впливати на їхнє визначення кількома способами, включаючи оцінку за справедливою вартістю:
- конкретних активів чи зобов'язань, наприклад, ринкових цінних паперів та зобов'язань для погашення заборгованості за фінансові інструменти, регулярної чи періодичної “переоцінки за ринковою вартістю”;
  - конкретних компонентів власного капіталу, наприклад, при відображенні в обліку визнання, оцінки та подання певних фінансових інструментів з характеристиками власного капіталу, таких як боргові цінні папери, які утримувач може конвертувати в прості акції емітента;
  - конкретних активів чи зобов'язань, придбаних при об'єднанні компаній. Наприклад, початкове визначення гудвілу, що виникає від придбання суб'єкта господарювання при об'єднанні компаній, як правило, ґрунтується на оцінці справедливої вартості придбаних активів та зобов'язань, які можна ідентифікувати, та справедливій вартості отриманої компенсації;
  - конкретних активів чи зобов'язань, скоригованих до справедливої вартості, на одноразовій основі. Деякі концептуальні основи фінансової звітності можуть вимагати застосування оцінок за справедливою вартістю для визначення величини коригування активу чи групи активів як частини зменшення корисності активів, наприклад, перевірка зменшення корисності гудвілу, придбаного при об'єднанні компаній, на основі справедливої вартості певного суб'єкта господарювання, що здійснює діяльність, чи підрозділу, що звітує, вартість якого потім розподіляється на групу активів та зобов'язань суб'єкта господарювання чи підрозділу для визначення гудвілу, який мався на увазі, для порівняння з відображеним гудвілом;
  - груп активів чи зобов'язань. За деяких обставин оцінка класу чи групи активів або зобов'язань вимагає накопичування справедливої вартості деяких окремих активів чи зобов'язань у такому класі чи групі. Наприклад, згідно з концептуальною основою фінансової звітності суб'єкта господарювання оцінку диверсифікованого портфеля позик можна визначити на основі справедливої вартості деяких категорій позик, що складають портфель;
  - операцій, пов'язаних з обміном активів між незалежними сторонами без монетарної компенсації. Наприклад, немонетарний обмін промисловими потужностями у різних напрямках бізнесу;
  - інформацію, розкрити у примітках до фінансових звітів чи подану як додаткова інформація, але невизнану у фінансових звітах.

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 550

## ЗВ'ЯЗАНІ СТОРОНИ

(чинний для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або після 15 грудня 2004 р.)\*

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—6
Існування зв'язаних сторін і розкриття інформації про них .....	7—8
Операції зі зв'язаними сторонами .....	9—12
Перевірка виявлених операцій зі зв'язаною стороною .....	13—14
Пояснення управлінського персоналу .....	15
Аудиторські висновки та звітність .....	16

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 550 “Зв’язані сторони” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСА.

\* МСА 315 “Розуміння суб’єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”, МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” та МСА 500 “Аудиторські докази” викликали відповідні зміни до МСА 550. Ці зміни чинні для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або після 15 грудня 2004 р.; їх внесено до тексту МСА 550.

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо обов'язків аудитора та аудиторських процедур стосовно зв'язаних сторін і операцій з такими сторонами незалежно від того, чи є частиною застосовної основи фінансової звітності Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 24 “Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін” або аналогічні вимоги.
2. **Аудитор повинен виконати аудиторські процедури, призначені для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів щодо виявлення зв'язаних сторін і розкриття інформації про них управлінським персоналом та впливу суттєвих операцій зі зв'язаною стороною на фінансові звіти.** Однак не можна очікувати, що аудиторська перевірка виявить всі операції зі зв'язаними сторонами.
3. Як зазначено в МСА 200 “Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів”, за певних обставин є обмеження, які можуть вплинути на переконливість наявних аудиторських доказів для формування висновків щодо окремих тверджень у фінансових звітах. Унаслідок невизначеності, пов'язаної з твердженнями у фінансових звітах стосовно повноти інформації про зв'язані сторони, процедури, визначені цим МСА, нададуть достатні та відповідні докази за відсутності будь-яких обставин, визначених аудитором як такі, що:
  - а) збільшують ризик суттєвого викривлення більше звичайно очікуваного; або
  - б) вказують на суттєве викривлення інформації про зв'язані сторони.

**Якщо є будь-яка ознака існування таких обставин, аудитор повинен провести модифіковані, розширені або додаткові аудиторські процедури, доцільні за таких обставин.**
4. Визначення, що стосуються зв'язаних сторін, подано в МСБО 24 та запозичено для цілей цього МСА<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Визначення зв'язаної сторони та операцій зі зв'язаними сторонами з МСБО 24 “Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін”:

**Зв'язана сторона** — сторона вважається зв'язаною з суб'єктом господарювання, якщо:

- а) сторона прямо або непрямо через одного чи більше посередників:
  - i) контролює або перебуває під контролем, або ж перебуває під спільним контролем разом із суб'єктом господарювання (сюди входять холдингові компанії, дочірні підприємства або споріднені дочірні підприємства);
  - ii) має долю в суб'єкті господарювання, що надає їй значний вплив на суб'єкт господарювання; або
  - iii) має спільний контроль над суб'єктом господарювання;
- б) сторона є асоційованою з суб'єктом господарювання (див. МСБО 28 “Облік інвестицій в асоційовані компанії”);

5. Управлінський персонал відповідає за визначення зв'язаних сторін, операцій з такими сторонами та розкриття інформації про них. Ця відповідальність вимагає від управлінського персоналу запровадження відповідних заходів внутрішнього контролю для забезпечення відповідного відображення операцій за зв'язаними сторонами в інформаційній системі та розкриття їх у фінансових звітах.
6. Аудитор повинен мати достатнє розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, що дасть змогу визначити події, операції та практику, які можуть призвести до ризику суттєвих викривлень стосовно інформації про зв'язані сторони та операції з ними. Хоч існування зв'язаних сторін і операцій між ними вважається звичайними рисами бізнесу, аудитор повинен знати про них, оскільки:
  - а) застосовна концептуальна основа фінансової звітності може вимагати розкриття у фінансових звітах щодо окремих операцій за зв'язаними сторонами, як вимагає МСБО 24;
  - б) існування зв'язаних сторін або операцій зі зв'язаними сторонами може вплинути на фінансові звіти. Наприклад, податкове законодавство різних країн, що вимагає особливого розгляду за присутності зв'язаних сторін, може вплинути на податкові зобов'язання та податкові витрати суб'єкта господарювання;
  - в) джерело аудиторських доказів впливає на аудиторську оцінку їх достовірності. Більш достовірними є аудиторські докази, отримані від незв'язаних третіх сторін або підготовлені ними; та
  - г) операція зі зв'язаною стороною може мотивуватись не тільки звичайними діловими міркуваннями, а, наприклад, розподілом прибутків або навіть шахрайством.

## Існування зв'язаних сторін і розкриття інформації про них

### 7. Аудитор повинен перевірити інформацію, надану найвищим управлінським та управлінським персоналом, яка подає назви всіх

- в) сторона є спільним підприємством, одним з учасників якого є суб'єкт господарювання (див. МСБО 31 "Фінансова звітність про частки в спільних підприємствах");
- г) сторона є членом ключового управлінського персоналу суб'єкту господарювання або холдингової компанії, до якої він належить;
- д) сторона є близьким членом родини будь-кого з осіб, перелічених в (а) або (г);
- е) сторона 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, перелічені в (г) або (д); або
- ж) сторона є фондом винагородження по закінченні трудової діяльності працівників суб'єкта господарювання або будь-якого суб'єкта господарювання, що є зв'язаною стороною з суб'єктом господарювання.

**Операції зв'язаних сторін** — обмін ресурсами, послугами або зобов'язаннями між зв'язаними сторонами, незалежно від того, чи призначається ціна.

відомих зв'язаних сторін, та виконати наступні аудиторські процедури щодо визначення повноти цієї інформації:

- а) огляд робочих документів за попередній рік стосовно назв відомих зв'язаних сторін;
- б) перевірка процедур суб'єкта господарювання щодо визначення третіх сторін;
- в) запит стосовно зв'язків найвищого управлінського персоналу і службовців з іншими суб'єктами господарювання;
- г) перевірка списку акціонерів для визначення основних акціонерів або, якщо це доцільно, отримання від реєстратора переліку основних акціонерів;
- д) огляд протоколів зборів акціонерів, найвищого управлінського персоналу, а також інших відповідних установчих документів, наприклад, переліку часток капіталу, яким володіють директори;
- е) запит інших аудиторів, що беруть участь у проведенні аудиторської перевірки, або попередніх аудиторів стосовно їх знання про додаткові зв'язані сторони; та
- (ж) перевірка декларацій про податок на прибуток суб'єкта господарювання та іншої інформації, що подається до регулятивних органів.

Якщо за судженням аудитора ризик невиявлення важливих зв'язаних сторін низький, ці процедури можна за потреби модифікувати.

8. Якщо застосовна концептуальна основа фінансової звітності вимагає розкриття інформації про відносини зі зв'язаною стороною, аудитор повинен переконатись в тому, що розкриття інформації здійснено відповідним чином.

## Операції зі зв'язаними сторонами

9. Аудитор повинен перевірити інформацію, надану найвищим управлінським та управлінським персоналом щодо операцій зі зв'язаними сторонами, а також бути уважним щодо інших суттєвих операцій зі зв'язаними сторонами.
10. Отримуючи розуміння системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, аудитор розглядає адекватність заходів контролю щодо надання дозволів та реєстрації операцій зі зв'язаними сторонами.
11. Під час аудиторської перевірки аудитор повинен бути уважним щодо операцій, які є незвичними за даних обставин і можуть вказувати на існування раніше невиявлених зв'язаних сторін. Прикладами є:



- операції з нетиповими умовами, наприклад, незвичні ціни, відсоткові ставки, гарантії та умови погашення;
  - операції, для здійснення яких немає логічної бізнесової підстави;
  - операції, сутність яких відрізняється від форми;
  - операції, оброблені незвичним способом;
  - великі за обсягом або важливі операції з окремими споживачами або постачальниками порівняно з іншими;
  - незареєстровані операції (наприклад, безоплатне отримання або надання послуг з управління).
12. У процесі проведення аудиторської перевірки аудитор виконує аудиторські процедури, які можуть ідентифікувати наявність операцій зі зв'язаними сторонами. Прикладами таких процедур є:
- проведення детального тестування операцій та залишків;
  - огляд протоколів зборів акціонерів та найвищого управлінського персоналу;
  - перевірка облікових записів на наявність значних або незвичних операцій чи залишків; під час цієї процедури особливу увагу слід приділяти операціям, відображеним наприкінці звітного періоду;
  - перевірка підтвердження позик, виданих під векселі, та позик до сплати, а також банківських підтверджень. Така перевірка може вказати на існування гаранта та інші операції зі зв'язаними сторонами;
  - перевірка інвестиційних операцій, наприклад, придбання або продаж частки в капіталі спільного підприємства або іншого суб'єкта господарювання.

## Перевірка виявлених операцій зі зв'язаною стороною

13. **Перевіряючи ідентифіковані операції зі зв'язаними сторонами, аудитор повинен одержати достатні та відповідні аудиторські докази того, що ці операції були належним чином зареєстровані та розкриті.**
14. З огляду на характер відносин за зв'язаними сторонами, аудиторські докази щодо операцій зі зв'язаними сторонами можуть бути обмеженими стосовно, наприклад, існування запасів, які перебувають на консигнації у зв'язаної сторони, або інструкції материнської компанії дочірній компанії щодо реєстрації роялті. Через обмежену наявність відповідних аудиторських доказів щодо таких операцій, аудитор розглядає необхідність виконання таких процедур, як:
- підтвердження умов та суми операції зі зв'язаною стороною;

- перевірка інформації, що є у зв'язаної сторони;
- підтвердження або обговорення інформації з особами, що мають причетність до операцій, наприклад, банками, юристами, гарантами та агентами.

## Пояснення управлінського персоналу

15. Аудитор повинен одержати письмові пояснення управлінського персоналу стосовно:
- а) повноти наданої операції щодо визначення зв'язаних сторін; та
  - б) відповідності розкриття інформації щодо зв'язаних сторін у фінансових звітах.

## Аудиторські висновки та звітність

16. Якщо аудитор не може отримати достатній та відповідні аудиторські докази стосовно зв'язаних сторін та операцій з такими сторонами або приходиться до висновку про невідповідність їх розкриття у фінансових звітах, аудитор повинен відповідним чином модифікувати аудиторський висновок.

### Особливості застосування в державному секторі

1. Застосовуючи принципи аудиту цього МСА, аудитори повинні посилатись на вимоги законодавства, які стосуються суб'єктів господарювання державного сектору та працівників стосовно операцій зі зв'язаними сторонами. Таке законодавство може забороняти суб'єктам господарювання і працівникам здійснювати операції за зв'язаними сторонами. Може існувати також вимога, відповідно до якої працівники державних суб'єктів господарювання повинні декларувати свій інтерес в суб'єктах господарювання, з якими вони здійснюють операції на професійній або комерційній основі. Якщо є такі законодавчі вимоги, аудиторські процедури треба розширити для виявлення випадків невідповідності цим вимогам.
2. Міжнародна директива державного сектора 1 "Фінансова звітність державних комерційних підприємств" вказує, що всі Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) застосовуються до комерційних підприємств державного сектору, але МСБО 24 "Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін" не вимагає розкриття інформації про операції між підприємствами, що контролюються державою. Визначення зв'язаних сторін, наведені в МСБО 24 та цьому МСА, на враховують усіх обставин що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору. Наприклад, у цьому МСА не розглядається статус відносин між міністерствами та відомствами, відомствами та законодавчими органами або державними агенціями.

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 560

## ПОДАЛЬШІ ПОДІЇ

(чинний для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або після 15 грудня 2004 р. В Додатку наведено відповідні зміни до Стандарту, що набудуть чинності в майбутньому)\*

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—3
Події, що відбуваються до дати аудиторського висновку .....	4—7
Факти, виявлені після дати аудиторського висновку, але до опублікування фінансових звітів. ....	8—12
Факти, виявлені після опублікування фінансових звітів .....	13—18
Відкрита підписка на цінні папери .....	19
Додаток: Відповідні зміни до МСА 560 в результаті прийняття МСА 700 (переглянутого) (набувають чинності для аудиторських висновків, датованих 31 грудня 2006 р. або пізніше)	

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 560 “Подальші події” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСА.

\* МСА 315 “Розуміння суб’єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”, МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” та МСА 500 “Аудиторські докази” викликали відповідні зміни до МСА 560. Ці зміни чинні для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або після 15 грудня 2004 р.; їх внесено до тексту МСА 560.

МСА 700 (переглянутий) “Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення” також викликав відповідні зміни до МСА 560. Ці зміни, наведені в Додатку до цього МСА, набувають чинності для аудиторських висновків, датованих 31 грудня 2006 р. або пізніше.

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо обов'язків аудитора стосовно подальших подій. У цьому МСА термін “подальші події” використовується як для визначення подій, що відбуваються між кінцем періоду та датою аудиторського висновку, так і для визначенні фактів, виявлених після дати аудиторського висновку.
2. **Аудитор повинен розглянути вплив подальших подій на фінансові звіти та аудиторський висновок.**
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 10 “Умовні події та події після дати балансу”<sup>1</sup> стосується відображення у фінансових звітах сприятливих і несприятливих подій, що відбуваються після закінчення періоду, та визначає два типи подій:
  - а) ті, що надають додаткові докази щодо умов, які існували на кінець періоду; та
  - б) ті, що вказують на умови, які виникли після закінчення періоду.

## Події, що відбуваються до дати аудиторського висновку

4. **Аудитор повинен виконати аудиторські процедури, розроблені для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів того, що всі події, які відбулися до дати аудиторського висновку, і які можуть потребувати коригування або розкриття інформації у фінансових звітах, були виявлені.** Ці процедури здійснюються додатково до процедур, які можуть застосовуватися до конкретних операцій, що відбулися після закінчення звітного періоду, для одержання аудиторських доказів щодо залишків на рахунках на кінець періоду (наприклад, тестування правильності віднесення операцій із запасами до звітних періодів або тестування погашення кредиторської заборгованості). Проте, від аудитора не очікується проведення безперервної перевірки всіх питань, щодо яких у результаті раніше проведених аудиторських процедур отримано задовільні висновки.
5. Аудиторські процедури для визначення подій, які можуть потребувати коригувань або розкриття інформації у фінансових звітах здійснюються

<sup>1</sup> Параграф 3 базується на МСБО 10 “Умовні події та події після дати балансу”, який було замінено МСБО 10 “Події після дати балансу”. Новий МСБО 10, що набуває чинності для річних звітних періодів, починаючи з 1 січня 2005 р., та був опублікований 17 грудня 2003 р., визначає наступні типи подій:

- а) ті, що надають докази щодо умов, які існували на дату балансу (коригуючі події після дати балансу); та
- б) ті, що вказують на умови, які виникли після дати балансу (некоригуючі події після дати балансу).

## ПОДАЛЬШІ ПОДІЇ

якнайближче до дати аудиторського висновку. Такі аудиторські процедури розробляються з урахуванням оцінених аудитором ризиків та охоплюють:

- Огляд процедур, встановлених управлінським персоналом для забезпечення виявлення подальших подій;
- Ознайомлення з протоколами зборів акціонерів, найвищого управлінського персоналу, а також зборів існуючих комітетів (наприклад, відповідних виконавчих комітетів та аудиторського комітету), проведених після закінчення періоду, та запити щодо питань, які були обговорені на зборах, протоколи яких ще не готові;
- Ознайомлення з останніми наявними проміжними фінансовими звітами і (якщо це доцільно) бюджетами, прогнозами руху грошових коштів та іншими відповідними звітами управлінського персоналу;
- Запити (або розширення попередніх усних та письмових запитів) юристам суб'єкта господарювання щодо судових справ та позовів;
- Запити управлінському персоналові щодо того, чи відбулися подальші події, які могли б вплинути на фінансові звіти. Прикладами запитів управлінському персоналові щодо конкретних питань є:
  - ◆ поточний стан статей, відображених в обліку на основі попередніх або неостаточних даних;
  - ◆ чи приймалися нові зобов'язання, чи здійснювались нові позики, чи надавались нові гарантії;
  - ◆ чи здійснювались (або чи плануються) продаж чи придбання активів;
  - ◆ чи відбувається (або чи планується) випуск нових акцій або облігацій, злиття або ліквідація;
  - ◆ чи були будь-які активи відчужені державою або знищені (наприклад, у результаті пожежі чи повені);
  - ◆ чи відбулись якісь події у зонах ризику або в умовних зобов'язаннях;
  - ◆ чи були здійснені будь-які незвичні бухгалтерські коригування (або чи розглядається їх здійснення);
  - ◆ чи відбулися (або є ймовірність того, що відбудуться) будь-які події, які поставлять під сумнів відповідність облікової політики, використаної стосовно фінансових звітів (наприклад, такі події, що могли б поставити під сумнів обґрунтованість припущення про безперервність діяльності).

6. Якщо аудиторську перевірку компоненту (підрозділу, філії чи дочірнього підприємства) проводить інший аудитор, аудитор повинен розглянути процедури іншого аудитора щодо подій після закінчення періоду та необхідність інформування іншого аудитора про заплановану дату аудиторського висновку.
7. **Якщо аудиторіві стає відомо про події, що суттєво впливають на фінансові звіти, йому слід розглянути, чи були такі події відповідно відображені або адекватно розкриті у фінансових звітах.**

## **Факти, виявлені після дати аудиторського висновку, але до опублікування фінансових звітів**

8. Аудитор не несе відповідальності за виконання аудиторських процедур або за запити щодо фінансових звітів після дати аудиторського висновку. Протягом періоду з дати аудиторського висновку до дати опублікування фінансових звітів відповідальність за інформування аудитора про факти, які можуть вплинути на фінансові звіти, несе управлінський персонал.
9. **Якщо після дати аудиторського висновку, але до опублікування фінансових звітів аудиторіві стає відомо про факт, який може суттєво вплинути на фінансові звіти, аудитор повинен розглянути, чи треба внести зміни до фінансових звітів, обговорити це питання з управлінським персоналом та вжити заходів відповідно до обставин.**
10. Якщо управлінський персонал вносить зміни до фінансових звітів, аудитор повинен виконати необхідні за цих обставин аудиторські процедури та надати управлінському персоналові новий висновок щодо змінених фінансових звітів. Дата нового аудиторського висновку не може бути раніше дати підписання (або затвердження) змінених фінансових звітів; відповідно, аудиторські процедури, на які посилаються параграфи 4 та 5, необхідно продовжити до дати нового аудиторського висновку.
11. **Якщо управлінський персонал не вносить зміни до фінансових звітів, а аудитор вважає, що їх треба внести, і аудиторський висновок ще не надано суб'єктові господарювання, аудитор повинен висловити умовно-позитивну або негативну думку.**
12. Якщо аудиторський висновок надано суб'єктові господарювання, аудитор повинен повідомити найвищий управлінський персонал, щоб він не надавав фінансові звіти та аудиторський висновок щодо них третім сторонам. Якщо згодом фінансові звіти буде опубліковано, аудитор повинен вжити заходи для запобігання покладанню на аудиторський висновок. Такі заходи залежатимуть від юридичних прав та обов'язків аудитора та рекомендацій адвоката аудитора.

## Факти, виявлені після опублікування фінансових звітів

13. Після опублікування фінансових звітів аудитор не має жодних обов'язків здійснювати запити щодо таких фінансових звітів.
14. **Якщо після опублікування фінансових звітів аудиторіві стає відомо про факт, який існував на дату аудиторського висновку, та який, якби був відомий на цю дату, змусив би аудитора модифікувати свій висновок, аудитор повинен розглянути, чи треба переглянути фінансові звіти, обговорити це питання з управлінським персоналом та вжити заходів відповідно до обставин.**
15. Якщо управлінський персонал переглядає фінансові звіти, аудитор повинен здійснити потрібні за таких обставин аудиторські процедури, перевірити заходи, ужиті управлінським персоналом для інформування всіх сторін, які отримали раніше опубліковані фінансові звіти разом з аудиторським висновком щодо них, про ситуацію, що склалася, та надати новий висновок щодо переглянутих фінансових звітів.
16. **Новий висновок аудитора повинен включати пояснювальний параграф з посиланням на примітку до фінансових звітів, у якій більш докладно викладається причина перегляду раніше опублікованих фінансових звітів, та на наданий раніше аудиторський висновок.** Новий аудиторський висновок датується не раніше за дату підписання або затвердження змінених фінансових звітів; відповідно, аудиторські процедури, на які посилаються параграфи 4 та 5, продовжуються до дати нового аудиторського висновку. Нормативні акти деяких країн дозволяють аудиторіві обмежувати застосування аудиторських процедур щодо переглянутих фінансових звітів лише подальшими подіями, які зумовили перегляд. У таких випадках новий аудиторський висновок повинен містити посилання на це.
17. Якщо управлінський персонал не вживає необхідних заходів щодо інформування всіх сторін, які одержали раніше опубліковані фінансові звіти й аудиторський висновок щодо них, про ситуацію, що склалася, і не переглядає фінансові звіти, хоча аудитор вважає за необхідне переглянути їх, аудитор повинен повідомити найвищий управлінський персонал суб'єкта господарювання про заходи, які буде вжито ним, для запобігання покладанню на аудиторський висновок. Такі заходи залежатимуть від юридичних прав та обов'язків аудитора та рекомендацій адвоката аудитора.
18. Потреби в перегляді фінансових звітів і в наданні нового аудиторського висновку може не бути, якщо наближається дата опублікування фінансових звітів за наступний період, а відповідні розкриття будуть внесені в ці звіти.

## **Відкрита підписка на цінні папери**

19. **У випадках відкритої підписки на цінні папери аудитор повинен розглянути будь-які юридичні й аналогічні вимоги до аудитора в усіх юрисдикціях, де пропонуються ці цінні папери.** Так, наприклад, від аудитора може вимагатися проведення додаткових аудиторських процедур до дати кінцевого документа щодо пропонування. Ці процедури, як правило, включають аудиторські процедури, на які посилаються параграфи 4 та 5, до дати набрання чинності кінцевим документом щодо пропонування (або наближеної дати), а також ознайомлення з цим документом для оцінки відповідності іншої інформації в цьому документі фінансовій інформації, з якою будуть пов'язувати аудитора.



## Відповідні зміни до МСА 560 в результаті прийняття МСА 700 (переглянутого) (набувають чинності для аудиторських висновків, датованих 31 грудня 2006 р. або пізніше)

МСА 700 (переглянутий) “Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення”, виданий в грудні 2004 р., викликав відповідні зміни до МСА 560. МСА 700 (переглянутий) та відповідні зміни до МСА 560 набувають чинності для аудиторських висновків, датованих 31 грудня 2006 р. або пізніше.

### Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо обов'язків аудитора щодо подальших подій. У цьому МСА термін “подальші події” використовується як для визначення подій, що відбуваються між кінцем періоду датою фінансових звітів та датою аудиторського висновку, так і для визначенні фактів, виявлених після дати аудиторського висновку.
2. **Аудитор повинен розглянути вплив подальших подій на фінансові звіти та аудиторський висновок.**
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 10 ~~“Умовні події та події після дати балансу”~~ “Події після дати балансу” стосується відображення у фінансових звітах сприятливих і несприятливих подій, що відбуваються ~~після закінчення періоду~~ між датою фінансових звітів (що називається в МСБО “датою балансу”) та датою затвердження фінансових звітів до публікації, та визначає два типи подій:
  - а) ті, що надають додаткові докази щодо умов, які існували на кінець періоду дату фінансових звітів; та
  - б) ті, що вказують на умови, які виникли після закінчення періоду дати фінансових звітів.

### Визначення

4. Використані в цьому МСА терміни мають такі значення:
  - а) “дата фінансових звітів” – це дата останнього періоду, що описується фінансовими звітами, якою, як правило, є дата останнього балансу у фінансових звітах, що проходять аудиторську перевірку;
  - б) “дата затвердження фінансових звітів” – це дата, коли особи, що мають визнані повноваження, оголошують, що вони підготували

повний комплект фінансових звітів суб'єкта господарювання (включно з відповідними примітками), та що вони несуть за них відповідальність. В деяких юрисдикціях закони або законодавчі акти ідентифікують осіб або органи (наприклад, директорів), які є відповідальними за прийняття висновку щодо підготовки повного комплекту фінансових звітів, та визначають необхідний процес затвердження. В інших юрисдикціях процес затвердження не визначається, а суб'єкти господарювання виконують свої власні процедури підготовки та затвердження фінансових звітів з точки зору своєї управлінської структури. В деяких юрисдикціях вимагається кінцеве затвердження фінансових звітів акціонерами до їх офіційної публікації. В таких юрисдикціях кінцеве затвердження акціонерами не потрібне аудиторів для прийняття висновку, що він отримав достатні та відповідні аудиторські докази. Датою затвердження фінансових звітів з точки зору даного МСА є перша дата, коли особи, що мають визнані повноваження, приймають рішення, що було підготовано повний комплект фінансових звітів;

- в) “дата аудиторського висновку” – це дата, якою аудитор датує свій висновок щодо фінансових звітів. Аудиторський висновок не може датуватися датою раніше тої, на яку аудитор отримав достатні та відповідні аудиторські докази, на яких він базує свій висновок щодо фінансових звітів<sup>2</sup>. Достатні та відповідні аудиторські докази включають і докази того, що повний комплект фінансової звітності суб'єкта господарювання було підготовано, а особи, що мають визнані повноваження, визнали свою відповідальність за них;
- г) “дата публікації фінансових звітів” – це дата, коли аудиторський висновок та фінансові звіти, які пройшли аудиторську перевірку, стають доступними третім сторонам; цією датою в багатьох випадках може бути дата подання їх до регуляторних органів.

## Події, що відбуваються до дати аудиторського висновку

5. Аудитор повинен виконати аудиторські процедури, розроблені для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів того, що всі події, які відбулися до дати аудиторського висновку, і які можуть потребувати коригування або розкриття інформації у фінансових звітах, біли виявлені. Ці процедури здійснюються додатково до процедур, які можуть застосовуватися до конкретних операцій, що відбулися після закінчення звітнього періоду дати фінансових звітів, для одержання аудиторських доказів щодо залишків на рахунках на кінець періоду дату фінансових звітів (наприклад, тестування правильності

<sup>2</sup> В деяких випадках законодавчі та нормативні акти визначають також момент в процесі підготовки фінансових звітів, на який очікується, що аудиторський висновок буде готовим.

віднесення операцій із запасами до звітних періодів або тестування погашення кредиторської заборгованості). Разом з тим від аудитора не очікується проведення безперервної перевірки всіх питань, щодо яких у результаті раніше проведених аудиторських процедур отримано задовільні висновки.

б. Аудиторські процедури для визначення подій, які можуть потребувати коригувань або розкриття інформації у фінансових звітах здійснюються якнайближче до дати аудиторського висновку. Такі аудиторські процедури розробляються з урахуванням оцінених аудитором ризиків та охоплюють:

- огляд процедур, встановлених управлінським персоналом для забезпечення виявлення подальших подій;
- ознайомлення з протоколами зборів акціонерів, найвищого управлінського персоналу, а також зборів існуючих комітетів (наприклад, відповідних виконавчих комітетів та аудиторського комітету), проведених після закінчення періоду дати фінансових звітів, та запити щодо питань, які були обговорені на зборах, протоколи яких ще не готові;
- ознайомлення з останніми наявними проміжними фінансовими звітами і (якщо це доцільно) бюджетами, прогнозами руху грошових коштів та іншими відповідними звітами управлінського персоналу;
- запити (або розширення попередніх усних та письмових запитів) юристам суб'єкта господарювання щодо судових справ та позовів;
- запити управлінському персоналові щодо того, чи відбулися подальші події, які могли б вплинути на фінансові звіти. Прикладами запитів управлінському персоналові щодо конкретних питань є:
  - поточний стан статей, відображених в обліку на основі попередніх або неостаточних даних;
  - чи приймалися нові зобов'язання, чи здійснювались нові позики, чи надавались нові гарантії;
  - чи здійснювались (або чи плануються) продаж чи придбання активів;
  - чи відбувається (або чи планується) випуск нових акцій або облігацій, злиття або ліквідація;
  - чи були будь-які активи відчужені державою або знищені (наприклад, у результаті пожежі чи повені);
  - чи відбулись якісь події у зонах ризику або в умовних зобов'язаннях;

- чи були здійснені будь-які незвичні бухгалтерські коригування (або чи розглядається їх здійснення);
  - чи відбулися (або є ймовірність того, що відбудуться) будь-які події, які поставлять під сумнів відповідність облікової політики, використаної щодо фінансових звітів (наприклад, такі події, що могли б поставити під сумнів обґрунтованість припущення про безперервність діяльності).
7. Якщо аудиторську перевірку компоненту (підрозділу, філії чи дочірнього підприємства) проводить інший аудитор, аудитор повинен розглянути процедури іншого аудитора щодо подій після закінчення періоду дати фінансових звітів та необхідність інформування іншого аудитора про заплановану дату аудиторського висновку.
8. Якщо аудиторіві стає відомо про події, що суттєво впливають на фінансові звіти, йому слід розглянути, чи були такі події відповідно відображені або адекватно розкриті у фінансових звітах.

### **Факти, виявлені після дати аудиторського висновку, але до дати опублікування фінансових звітів**

9. Аудитор не несе відповідальності за виконання аудиторських процедур або за запити щодо фінансових звітів після дати аудиторського висновку. Протягом періоду з дати аудиторського висновку до дати опублікування фінансових звітів відповідальність за інформування аудитора про факти, які можуть вплинути на фінансові звіти, несе управлінський персонал.
10. Якщо після дати аудиторського висновку, але до дати опублікування фінансових звітів аудиторіві стає відомо про факт, який може суттєво вплинути на фінансові звіти, аудитор повинен розглянути, чи треба внести зміни до фінансових звітів, обговорити це питання з управлінським персоналом та вжити заходів відповідно до обставин.
11. Якщо управлінський персонал вносить зміни до фінансових звітів, аудитор повинен виконати необхідні за цих обставин аудиторські процедури та надати управлінському персоналові новий висновок щодо змінених фінансових звітів. Дата нового аудиторського висновку не може бути раніше дати підписання (або затвердження) змінених фінансових звітів затвердження змінених фінансових звітів; відповідно, аудиторські процедури, на які посилаються параграфи 4 та 5, необхідно продовжити до дати нового аудиторського висновку.
12. Якщо управлінський персонал не вносить зміни до фінансових звітів, а аудитор вважає, що їх треба внести, і аудиторський висновок ще не надано суб'єктові господарювання, аудитор повинен висловити

**умовно-позитивну або негативну думку, як вказано в МСА 701 “Модифікація висновку незалежного аудитора”.**

13. Якщо аудиторський висновок надано суб’єктові господарювання, аудитор повинен повідомити найвищий управлінський персонал, щоб він не надавав фінансові звіти та аудиторський висновок щодо них третім сторонам. Якщо згодом фінансові звіти буде опубліковано, аудитор повинен вжити заходи для запобігання покладанню на аудиторський висновок. Такі заходи залежатимуть від юридичних прав та обов’язків аудитора та рекомендацій адвоката аудитора.

## **Факти, виявлені після опублікування фінансових звітів**

14. Після опублікування фінансових звітів аудитор не має жодних обов’язків здійснювати запити щодо таких фінансових звітів.
15. **Якщо після опублікування фінансових звітів аудиторіві стає відомо про факт, який існував на дату аудиторського висновку, та який, якби був відомий на цю дату, змусив би аудитора модифікувати свій висновок, аудитор повинен розглянути, чи треба переглянути фінансові звіти, обговорити це питання з управлінським персоналом та вжити заходів відповідно до обставин.**
16. Якщо управлінський персонал переглядає фінансові звіти, аудитор повинен здійснити потрібні за таких обставин аудиторські процедури, перевірити заходи, ужиті управлінським персоналом для інформування всіх сторін, які отримали раніше опубліковані фінансові звіти разом з аудиторським висновком щодо них, про ситуацію, що склалася, та надати новий висновок щодо переглянутих фінансових звітів.
17. **Новий висновок аудитора повинен включати пояснювальний параграф з посиланням на примітку до фінансових звітів, у якій більш докладно викладається причина перегляду раніше опублікованих фінансових звітів, та на наданий раніше аудиторський висновок.** Новий аудиторський висновок датується не раніше за дату підписання (або затвердження) змінених фінансових звітів затвердження змінених фінансових звітів; відповідно, аудиторські процедури, на які посилаються параграфи 4 та 5, продовжуються до дати нового аудиторського висновку. Нормативні акти деяких країн дозволяють аудиторіві обмежувати застосування аудиторських процедур щодо переглянутих фінансових звітів лише подальшими подіями, які зумовили перегляд. У таких випадках новий аудиторський висновок повинен містити посилання на це.
18. Якщо управлінський персонал не вживає необхідних заходів щодо інформування всіх сторін, які одержали раніше опубліковані фінансові

звіти й аудиторський висновок щодо них, про ситуацію, що склалася, і не переглядає фінансові звіти, хоча аудитор вважає за необхідне переглянути їх, аудитор повинен повідомити найвищий управлінський персонал суб'єкта господарювання про заходи, які буде вжито ним, для запобігання покладанню на аудиторський висновок. Такі заходи залежатимуть від юридичних прав та обов'язків аудитора та рекомендацій адвоката аудитора.

19. Потреби в перегляді фінансових звітів і в наданні нового аудиторського висновку може не бути, якщо наближається дата опублікування фінансових звітів за наступний період, а відповідні розкриття будуть внесені в ці звіти.

## **Відкрита підписка на цінні папери**

2. У випадках відкритої підписки на цінні папери аудитор повинен розглянути будь-які юридичні й аналогічні вимоги до аудитора в усіх юрисдикціях, де пропонуються ці цінні папери. Так, наприклад, від аудитора може вимагатися проведення додаткових аудиторських процедур до дати кінцевого документа щодо пропонування. Ці процедури, як правило, включають аудиторські процедури, на які посилаються параграфи 4 та 5, до дати набрання чинності кінцевим документом щодо пропонування (або наближеної дати), а також ознайомлення з цим документом для оцінки відповідності іншої інформації в цьому документі фінансовій інформації, з якою будуть пов'язувати аудитора.

## **Дата набуття чинності<sup>3</sup>**

3. Цей МСА набуває чинності для аудиторських висновків, датованих 31 грудня 2006 року або пізніше.

<sup>3</sup> Старий МСА не мав дати набуття чинності.

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 570

## БЕЗПЕРЕРВНІСТЬ

(чинний для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або пізніше 15 грудня 2004 г.)\*

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—2
Відповідальність управлінського персоналу .....	3—8
Відповідальність аудитора .....	9—10
Планування аудиту та виконання процедур оцінки ризиків .....	11—16
Аналіз оцінки управлінського персоналу .....	17—21
Період, не охоплений оцінкою управлінського персоналу .....	22—25
Подальші аудиторські процедури в разі виявлення подій або обставин .....	26—29
Аудиторські висновки та звітність .....	30—38
Значна затримка при підписанні або затвердженні фінансових звітів .....	39
Дата набуття чинності .....	40

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 570 “Безперервність” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСА.

\* МСА 315 “Розуміння суб’єкту господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”, МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” та МСА 500 “Аудиторські докази” викликали відповідні зміни до МСА 570. Ці зміни набувають чинності для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або пізніше 15 грудня 2004 року; їх вже внесено до тексту МСА 570.

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо обов'язків аудитора при аудиторській перевірці фінансових звітів щодо застосування припущення про безперервність діяльності підприємства, зокрема, стосовно розгляду оцінки управлінського персоналу здатності суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність.
2. **Плануючи та виконуючи аудиторські процедури й оцінюючи їх результати, аудитор повинен розглянути відповідність використання управлінським персоналом при підготовці фінансових звітів припущення про безперервність діяльності підприємства.**

## Відповідальність управлінського персоналу

3. Припущення про безперервність діяльності підприємства є основним принципом підготовки фінансових звітів. На підставі припущення про безперервність діяльності підприємство, як правило, розглядається як таке, що продовжуватиме свою діяльність в майбутньому й не має ні наміру, ні потреби ліквідуватися, припинити діяльність або шукати захисту від кредиторів згідно з законами або нормативними актами. Відповідним чином обліковуються активи і зобов'язання, ґрунтуючись на тому, що суб'єкт господарювання зможе продати свої активи і погасити свої зобов'язання, продовжуючи звичайну діяльність.
4. Деякі концептуальні основи фінансової звітності містять чітко виражену вимогу<sup>1</sup> до управлінського персоналу щодо здійснення ним спеціального оцінювання здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, а також містять стандарти щодо розгляду та розкриття інформації в зв'язку зі здійсненням своєї діяльності на безперервній основі. Наприклад, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (переглянутий в 1997 р.) “Подання фінансових звітів” вимагає, щоб управлінський персонал здійснював оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Детальні вимоги стосовно відповідальності управлінського персоналу за оцінку здатності суб'єкта продовжувати свою діяльність на безперервній основі та відповідне розкриття інформації у фінансових звітах можуть бути викладені в стандартах бухгалтерського обліку, законодавчих або нормативних актах.

<sup>2</sup> В параграфах 23 і 24 МСБО 1 “Подання фінансових звітів” зазначається: “Складаючи фінансові звіти, управлінський персонал повинен оцінювати здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Фінансові звіти слід складати на основі принципу безперервності, якщо тільки управлінський персонал не має намірів ліквідувати підприємство чи припинити діяльність або не має реальної альтернативи щодо таких заходів. Якщо, здійснюючи оцінку, управлінський персонал знає про суттєві невизначеності, пов'язані з подіями чи умовами які можуть викликати значні сумніви щодо здатності підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі, такі невизначеності слід розкривати. Якщо



5. В інших концептуальних основах фінансової звітності може не бути чітко вираженої вимоги здійснення управлінським персоналом спеціальної оцінки здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Проте, оскільки припущення про безперервність діяльності підприємства є основним принципом підготовки фінансових звітів, обов'язком управлінського персоналу є оцінка здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, навіть якщо концептуальні основи фінансової звітності не містять чітко вираженої вимоги діяти таким чином.
6. Якщо суб'єкт господарювання в минулому мав прибуткові операції та відкритий доступ до фінансових ресурсів, управлінський персонал може здійснити таку оцінку без детального аналізу.
7. Оцінка управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності пов'язана із судженням у конкретний момент часу про майбутні результати подій або умов, що є невизначеними по своїй суті. При цьому відповідними є такі фактори:
  - Як правило, рівень невизначеності, пов'язаної з результатом події або обставин, значно підвищується залежно від того, наскільки далекого майбутнього стосуються судження щодо результатів події або обставин. Тому більшість концептуальних основ фінансової звітності, які вимагають від управлінського персоналу чіткої оцінки, визначають той період, за який слід враховувати всю наявну інформацію;
  - Будь-яке судження про майбутнє ґрунтується на інформації, що існує в момент винесення такого судження. Наступні події можуть суперечити судженню, що було обґрунтованим на момент його винесення;
  - Розмір і складність структури суб'єкту господарювання, характер і умови його діяльності, а також ступінь впливу зовнішніх факторів впливають на судження про результати події або обставин.
8. Далі наведено приклади подій або обставин, які окремо або разом можуть породжувати значні сумніви щодо припущення про безперервність діяльності підприємства. Цей перелік не є вичерпним; оскільки наявність

---

фінансові звіти не складаються на основі припущення про безперервність, цей факт слід розкрити разом з основою застосованою для складання фінансових звітів, і з причинами, з яких підприємство не вважається безперервно діючим.

Оцінюючи доречність припущення про безперервність діяльності управлінський персонал бере до уваги всю наявну інформацію щодо близького майбутнього (але не обмежуючись ним) — принаймні 12 місяців з дати балансу. В кожному випадку ступінь розгляду залежить від конкретних фактів. Якщо підприємство в минулому мало прибуткові операції і відкритий доступ до фінансових ресурсів можна без детального аналізу дійти висновку про доречність безперервності як облікової основи. В інших випадках управлінський персонал, перш ніж впевнитись у доречності застосування припущення безперервності, має розглядати ряд чинників, які впливають на поточну та очікувану прибутковість, графіки сплати боргів і потенційні джерела відновлюваного фінансування.

## БЕЗПЕРЕРВНІСТЬ

ще одного або декількох прикладів не завжди означає наявність суттєвої невизначеності<sup>3</sup>.

### *Фінансові*

- Стан чистих зобов'язань або чистих короткострокових зобов'язань;
- Строкові позики, термін погашення яких наближається, за відсутності реальної перспективи погашення або подовження терміну позики; надмірне покладання на короткострокові позики для фінансування довгострокових активів;
- Ознаки, які вказують на припинення фінансової підтримки боржниками та іншими кредиторами;
- Негативні операційні грошові потоки, що зазначені в фактичних або прогнозних фінансових звітах;
- Неналежні значення ключових фінансових коефіцієнтів;
- Значні операційні збитки або значне зниження вартості активів, що використовуються для генерування грошових потоків;
- Заборгованості щодо виплати дивідендів або припинення виплати;
- Нездатність вчасно здійснити платежі кредиторам;
- Нездатність дотримуватись умов договорів позики;
- Перехід від кредитних операцій з постачальниками до операцій на основі "оплати за фактом постачання";
- Нездатність отримати фінансування для розробки важливих нових продуктів або для здійснення інших важливих інвестицій.

### *Операційні*

- Втрата ключового управлінського персоналу без належної заміни;
- Втрата основного ринку, франшизи, ліцензії або основного постачальника;
- Проблеми з робочою силою або дефіцит важливих матеріалів.

### *Інше*

- Невідповідність законодавчим вимогам щодо капіталу та іншим законодавчим вимогам;

<sup>3</sup> Термін "суттєва невизначеність" використовується в МСБО 1 при обговоренні невизначеностей, пов'язаних з подіями або умовами, які можуть зумовити значні сумніви щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, що слід розкрити у фінансових звітах. В інших концептуальних основах фінансової звітності і в інших розділах МСА термін "суттєві невизначеності" використовується за подібних обставин.

- Розглянуті в суді або в органі регулювання позови (якщо такі позови будуть задоволені) стосовно суб'єкта господарювання, які можуть мати своїм результатом вимоги, що ймовірно не будуть виконані;
- Зміни в законодавстві або політиці уряду, які можуть негативно вплинути на суб'єкт господарювання.

Значення таких подій або умов часто пом'якшується іншими факторами. Наприклад, наслідки нездатності суб'єкта господарювання здійснити звичайні платежі в рахунок погашення боргу можуть бути врівноважені планами управлінського персоналу, що передбачають забезпечення достатніх надходжень коштів за рахунок альтернативних джерел, наприклад, шляхом відчуження активів, реструктуризації виплат у рахунок погашення кредиту або одержання додаткового капіталу. Аналогічно, втрата основного постачальника може бути пом'якшена наявністю прийняттого альтернативного джерела постачання.

## Відповідальність аудитора

9. Аудитор несе відповідальність за розгляд відповідності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності підприємства при підготовці фінансових звітів та за розгляд наявності суттєвих невизначеностей, що їх треба розкрити у фінансових звітах стосовно здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Аудитор розглядає відповідність використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності підприємства, навіть якщо концептуальна основа фінансової звітності, використана при підготовці фінансових звітів, не передбачає чітко вираженої вимоги здійснення управлінським персоналом спеціальної оцінки здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.
10. Аудитор не може передбачити майбутні події або обставини, що можуть спричинити припинення підприємством його діяльності на безперервній основі. Відповідно, відсутність в аудиторському висновку будь-яких посилань на невизначеність щодо діяльності суб'єкта господарювання на безперервній основі, не може розглядатись як гарантія здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

## Планування аудиту та виконання процедур оцінки ризиків

11. Отримуючи розуміння суб'єкта господарювання, аудитор повинен визначити, чи є події або обставини та відповідні ділові ризики, які можуть поставити під сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

12. Виконуючи аудиторські процедури на протязі всієї аудиторської перевірки, аудитор повинен пильно стежити за свідченням існування подій або умов та відповідних ділових ризиків, які можуть поставити під сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Якщо такі події та обставини буде виявлено, то (крім процедур, зазначених у параграфі 26) аудитор повинен розглянути, чи вплинуть вони на оцінку аудитором ризиків суттєвого викривлення.
13. Аудитор розглядає події та обставини, що стосуються припущення про безперервність діяльності підприємства під час виконання процедур оцінки ризиків, оскільки це дає змогу вчасно обговорити ці питання з управлінським персоналом, здійснити перевірку планів управлінського персоналу і вирішення будь-яких виявлених питань щодо припущення про безперервність діяльності підприємства.
14. У деяких випадках управлінський персонал міг зробити попередню оцінку до початку виконання аудитором процедур оцінки ризиків. Якщо це так, то аудитор перевіряє цю оцінку для визначення, чи виявив управлінський персонал події чи обставини, описані в параграфі 8, та плани управлінського персоналу щодо їх вирішення.
15. Якщо управлінський персонал ще не зробив попередньої оцінки, аудитор обговорює з ним основу, відповідно до якої передбачається використовувати припущення про безперервність діяльності підприємства, і здійснює запити управлінському персоналові, чи існують умови або обставини, описані в параграфі 8. Аудитор може звернутися до управлінського персоналу з проханням розпочати оцінювання, особливо якщо аудитор вже виявив події чи обставини, що стосуються припущення про безперервність діяльності підприємства.
16. Аудитор розглядає вплив виявлених подій чи обставин, оцінюючи ризики суттєвого викривлення, і саме тому їх існування може вплинути на характер, час і обсяг подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики.

## **Аналіз оцінки управлінського персоналу**

17. Аудитор повинен проаналізувати оцінку управлінським персоналом здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.
18. Аудитор повинен розглянути той же період, що його використовував управлінський персонал при оцінюванні відповідно до концептуальної основи фінансової звітності. Якщо оцінка управлінського персоналу, щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, охоплює менше дванадцяти місяців з дати складання балансу, то аудитор

**повинен звернутися до управлінського персоналу з проханням збільшити період оцінювання до дванадцяти місяців з дати складання балансу.**

19. Оцінка управлінським персоналом здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі є ключовою частиною розгляду аудитором припущення про безперервність діяльності підприємства. Як зазначено в параграфі 7, більшість концептуальних основ фінансової звітності, які вимагають чіткої оцінки управлінського персоналу, зазначають період, за який управлінський персонал повинен враховувати всю наявну інформацію<sup>4</sup>.
20. Аналізуючи оцінку управлінським персоналом, аудитор розглядає процес оцінювання припущення, і плани управлінського персоналу щодо майбутніх дій. Аудитор розглядає, чи враховувалася під час оцінювання вся відповідна інформація, про яку стало відомо аудиторіві в результаті здійснення аудиторських процедур.
21. Як зазначалося в параграфі 6, якщо підприємство в минулому мало прибуткові операції й відкритий доступ до фінансових ресурсів, управлінський персонал може здійснити оцінку без детального аналізу. За таких обставин аудитор робить висновки про відповідність такої оцінки, як правило, без проведення детальних процедур. Якщо аудитор виявить події чи обставини, які можуть стати підставою для значних сумнівів в здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, аудитор виконує додаткові аудиторські процедури, аналогічні описаним в параграфі 26.

## **Період, не охоплений оцінкою управлінського персоналу**

22. Аудитор повинен здійснити запит управлінському персоналові щодо його поінформованості про будь-які події чи обставини та відповідні ділові ризики поза охопленим оцінкою управлінського персоналу періодом, які можуть стати підставою для значних сумнівів в здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.
23. Аудитор уважно ставиться до можливості існування відомих подій (запланованих або ні) чи обставин, які матимуть місце поза періодом оцінки, що використовується управлінським персоналом, і які можуть поставити під сумнів відповідність застосування управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності підприємства при підготовці фінансових звітів. Аудитор може дізнатися про такі умови чи

<sup>4</sup> Наприклад, МСБО 1 (переглянутий у 2003 р.) передбачає, що такий період повинен охоплювати щонайменш дванадцять місяців з дати складання балансу (але не обмежується цим).

обставини під час планування або здійснення аудиторської перевірки, у тому числі під час процедур щодо подальших подій.

24. Оскільки ступінь невизначеності, пов'язаної з результатом будь-якої події чи обставин, збільшується тією мірою, якою, ця подія чи обставини є віддаленими в майбутнє, то при розгляді таких подій чи обставин ознаки безперервності повинні бути значними, перед тим як аудитор розгляне застосування інших заходів. Аудитор може звернутися до управлінського персоналу за визначенням потенційного значення події або обставин в оцінці принципу безперервності.
25. Аудитор не зобов'язаний розробляти процедури, за винятком запиту управлінському персоналові щодо тестування на наявність ознак подій чи обставин, які породжують значні сумніви в здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі поза періодом, оцінюваним управлінським персоналом. Такий період (як зазначено в параграфі 18) охоплює щонайменш дванадцять місяців з дати складання балансу.

## **Подальші аудиторські процедури в разі виявлення подій або обставин**

26. У випадку виявлення умов чи обставин, які можуть стати підставою для значних сумнівів в здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, аудитор повинен:
  - а) перевірити плани управлінського персоналу щодо майбутніх дій на основі його оцінки припущення про безперервність діяльності підприємства;
  - б) зібрати шляхом проведення необхідних процедур достатні та відповідні аудиторські докази підтвердження або спростування існування суттєвої невизначеності, у тому числі розглянути вплив будь-яких планів управлінського персоналу та інших пом'якшуючих факторів;
  - в) попросити управлінський персонал надати письмові пояснення стосовно його планів щодо дій у майбутньому.
27. Події чи обставини, які можуть породити значні сумніви в здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, можуть бути виявлені під час виконання процедур оцінки ризиків або подальших аудиторських процедур. Розгляд таких умов чи обставин продовжується на протязі всієї аудиторської перевірки. Якщо аудитор вважає, що такі події чи обставини можуть стати підставою значних сумнівів в здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, то деякі аудиторські процедури набувають додаткового значення. Аудитор здійснює запит

управлінському персоналові щодо його планів щодо дій у майбутньому, у тому числі планів щодо ліквідації активів, отримання позики чи реструктуризації боргу, зменшення чи відстрочення витрат або збільшення розміру капіталу. Аудитор розглядає також присутність будь-яких додаткових фактів або інформації з моменту здійснення управлінським персоналом його оцінювання. Аудитор одержує достатні та відповідні аудиторські докази того, що плани управлінського персоналу здійсненні, а їх результати покращать ситуацію.

28. Відповідні процедури можуть містити:

- аналіз та обговорення з управлінським персоналом руху коштів, прибутку та інших відповідних прогнозів;
- аналіз та обговорення останніх наявних проміжних фінансових звітів суб'єкта господарювання;
- огляд умов кредитних угод та угод про позику і визначення того, чи були порушення таких умов;
- ознайомлення з протоколами зборів акціонерів, найвищого управлінського персоналу та відповідних комітетів щодо посилення на фінансові труднощі;
- здійснення запитів юристам суб'єкта господарювання щодо існування судових позовів та претензій, а також обґрунтованості оцінок управлінського персоналу їх результатів та фінансових наслідків;
- підтвердження існування, законності й можливості виконання домовленостей про надання або збереження фінансової підтримки з боку зв'язаних і третіх сторін, а також оцінка здатності таких сторін надати додаткові кошти;
- розгляд планів суб'єкта господарювання, що стосуються невиконаних замовлень замовників;
- огляд подій, що відбуваються після закінчення періоду, з метою визначення тих, що послаблюють здатність (або впливають на неї іншим чином) суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

29. Якщо аналіз руху грошових коштів виступає значним фактором в аналізі майбутніх результатів умов чи обставин, то аудитор розглядає:

- а) надійність інформаційної системи суб'єкта господарювання щодо генерування такої інформації; та
- б) чи відповідним чином обґрунтовані припущення, які покладено в основу прогнозів.

Додатково аудитор порівнює:

- а) прогнозу фінансову інформацію на недавні періоди з історичними результатами;
- б) прогнозу фінансову інформацію на поточний період з результатами, досягнутими на цей момент.

## **Аудиторські висновки та звітність**

- 30. **На підставі отриманих аудиторських доказів аудитор повинен визначити, чи існує на його думку суттєва невизначеність щодо подій чи обставин, які (окремо чи разом) можуть породжувати значні сумніви в здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.**
- 31. Невизначеність є суттєвою, якщо розмір її можливого впливу такий, що на думку аудитора треба чітко розкрити інформацію про характер і наслідки невизначеності для того, щоб фінансові звіти не були оманливими.

### **Відповідне припущення про безперервність діяльності підприємства при існуванні суттєвої невизначеності**

- 32. Якщо припущення про безперервність діяльності підприємства є застосовним, але при цьому існує суттєва невизначеність, то аудитор розглядає, чи фінансові звіти:
  - а) відповідно відображають події чи обставини, які породжують значні сумніви в здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, та чи відображають вони плани управлінського персоналу щодо цих подій чи обставин;
  - б) чітко вказують на існування суттєвої невизначеності, пов'язану з подіями чи обставинами, які можуть стати підставою для значних сумнівів в здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, а отже суб'єкт господарювання може виявитись нездатним реалізувати свої активи та виконати свої зобов'язання у процесі звичайної діяльності.
- 33. **Якщо у фінансових звітах здійснено відповідне розкриття інформації, аудитор повинен висловити безумовно-позитивну думку, але при цьому модифікувати аудиторський висновок, включивши до нього пояснювальний параграф, в якому зазначається існування суттєвої невизначеності щодо подій чи обставин умов, що можуть стати підставою для значних сумнівів в здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, і який привертає увагу до приміток у фінансових звітах, що розкривають інформацію щодо питань, зазначених в параграфі 32. Оцінюючи відповідність розкриття інформації у фінансових звітах, аудитор розглядає, чи привертає увагу інформація до того, що суб'єкт**



господарювання може виявитись нездатним реалізувати свої активи та виконати свої зобов'язання в процесі звичайної діяльності. Нижче наводиться приклад такого параграфу, коли аудитор впевнений у відповідності розкриття інформації в примітці:

“Не змінюючи нашої думки, ми звертаємо увагу до Примітки X до фінансових звітів, у якій зазначається, що Компанія понесла чистий збиток в сумі ZZZ протягом року, що закінчується 31 грудня 20X1 р., та що за станом на цю дату поточні зобов'язання Компанії перевищували її загальні активи на суму ZZZ. Ці умови, поряд з іншими питаннями, викладеними в Примітці X, вказують на існування суттєвої невизначеності, яка може породити значні сумніви в здатності Компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі.”

У надзвичайних випадках (наприклад, у ситуації, коли існує багато суттєвих невизначеностей, які мають важливе значення для фінансових звітів) аудитор може розглянути доцільність відмови від висловлення думки замість того, щоб додавати пояснювальний параграф.

34. **Якщо інформація не була відповідним чином розкрита у фінансових звітах, аудитор повинен висловити умовно-позитивну або негативну думку, відповідно до МСА 700 “Аудиторський висновок щодо фінансових звітів”<sup>5</sup> (параграфи 45—46).** У висновку треба зробити конкретне посилання на наявність суттєвої невизначеності, яка може породити значні сумніви в здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Далі наведено приклад параграфів, які можна застосувати, коли аудиторіві необхідно висловити умовно-позитивну думку:

“Термін домовленостей про фінансування Компанії минув, і непогашені суми боргових зобов'язань повинні бути сплачені 19 березня 20X1 р. Компанія не змогла шляхом переговорів переглянути умови або одержати інше фінансування. Ця ситуація вказує на наявність суттєвої невизначеності, яка може стати підставою для значних сумнівів в здатності Компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі, і, отже, Компанія може виявитись не здатною реалізувати свої активи та виконати свої зобов'язання при звичайній діяльності. У фінансових звітах (та примітках до неї) інформація про цей факт не розкривається.

На нашу думку, за винятком пропуску інформації, включеної до попереднього параграфу, фінансові звіти справедливо і достовірно

<sup>5</sup> МСА “Аудиторський висновок щодо фінансових звітів” буде вилучено після набуття чинності МСА 700 (переглянутого) “Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансової звітності загального призначення” та МСА 701 “Модифікація висновку незалежного аудитора”. МСА 700 (переглянутий) та МСА 701 набувають чинності для аудиторських висновків, датованих 31 грудня 2006 року або після цієї дати.

відображають (або представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан Компанії за станом на 31 грудня 20X0 р., а також результати її діяльності та рух її грошових коштів за рік, що закінчився, відповідно до...”.

Далі наведено приклад відповідних параграфів у разі висловлення аудитором негативної думки:

“Термін домовленостей про фінансування Компанії минув, і непогашені суми боргових зобов’язань повинні бути сплачені 31 грудня 20X1 р. Компанія не змогла шляхом переговорів переглянути умови або одержати інше фінансування і тому розглядає питання про ініціювання процедури банкрутства. Ці події свідчать про наявність суттєвої невизначеності, яка може зумовити значні сумніви в здатності Компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі, і, отже, Компанія може виявитись нездатною реалізувати свої активи та виконати свої зобов’язання при звичайній діяльності. У фінансових звітах (та примітках до неї) інформація про цей факт не розкривається.

На нашу думку, через пропуск інформації, яка згадується в попередньому параграфі, фінансові звіти не відображають справедливо і достовірно (або не представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан Компанії за станом на 31 грудня 20X0 р., а також результати її діяльності та рух її грошових коштів за рік, що закінчився, відповідно до... (та не відповідають ...)”.

### **Невідповідні припущення про безперервність діяльності підприємства**

35. **Якщо, на думку аудитора, суб’єкт господарювання не зможе продовжувати свою діяльність на безперервній основі, то аудитор повинен висловити негативну думку, якщо фінансові звіти були підготовлені на основі припущення про безперервність діяльності підприємства.** Якщо на основі здійснених додаткових процедур і отриманої інформації (включаючи вплив планів управлінського персоналу) аудиторське судження полягає в тому, що суб’єкт господарювання не зможе продовжувати свою діяльність на безперервній основі, то аудитор робить висновок незалежно від того, чи було здійснено розкриття інформації по те, що використане при підготовці фінансової звітності припущення про безперервність діяльності підприємства є невідповідним, і висловлює негативну думку.
36. Якщо управлінський персонал суб’єкта господарювання дійшов висновку про те, що використане при підготовці фінансових звітів припущення про безперервність діяльності підприємства є невідповідним, фінансові звіти необхідно готувати на іншій визнаній основі. Якщо на основі виконаних додаткових процедур і отриманої інформації аудитор визнає відповідність альтернативної основи, то

аудитор може висловити безумовно-позитивну думку за умови відповідного розкриття інформації, але при цьому вимагати внесення до аудиторського висновку пояснювального параграфу для того, щоб зосередити увагу користувача на застосуванні цієї основи.

**Небажання управлінського персоналу здійснити оцінку або збільшувати період, який охоплюється оцінкою**

37. **Якщо управлінський персонал не бажає здійснити оцінки або збільшувати період, який охоплюється оцінкою, у відповідь на прохання аудитора, аудитор слід розглянути питання про доцільність модифікації аудиторського висновку через обмеження обсягу роботи аудитора.** За певних обставин, описаних в параграфах 15, 18 та 24, аудитор може вважати за необхідне звернутися до управлінського персоналу з проханням здійснити оцінювання або збільшити період, який охоплюється ним. Якщо управлінський персонал не бажає робити цього, то до обов'язків аудитора не входить виправлення недостатнього аналізу управлінську персоналу; в цьому випадку, можливо, буде доречним модифікований висновок, оскільки аудитор буде не в змозі одержати достатні та відповідні докази, що стосуються використання припущення про безперервність діяльності підприємства при підготовці фінансових звітів.
38. За деяких обставин недостатній аналіз проведений управлінським персоналом може не перешкодити аудиторіві з'ясувати, чи здатний суб'єкт господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Наприклад, інші аудиторські процедури можуть виявитися достатніми для оцінки відповідності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності підприємства при підготовці фінансових звітів, оскільки суб'єкт господарювання в минулому мав прибуткові операції та відкритий доступ до фінансових ресурсів. Проте за інших обставин аудитор за відсутності оцінки управлінського персоналу може не мати можливості підтвердити (або спростувати) факт існування подій чи обставин, які свідчать про існування значних сумнівів в спроможності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі; аудитор може також не мати можливості підтвердити (або спростувати) наявність (або відсутність) програм управлінського персоналу, спрямованих на усунення таких умов чи обставин. За цих обставин аудитор модифікує аудиторський висновок, як зазначено в параграфах 36-44 МСА 700 "Аудиторський висновок щодо фінансових звітів"<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> Див. виноску 5.

## **Значна затримка при підписанні або затвердженні фінансових звітів**

39. У разі підписання або затвердження управлінським персоналом фінансових звітів зі значною затримкою після дати складання балансу аудитор розглядає причини такої затримки. Якщо затримка могла бути пов'язана з подіями чи обставинами, що стосуються припущення про безперервність діяльності підприємства, то аудитор розглядає питання про необхідність проведення додаткових аудиторських процедур (як описано в параграфі 26), а також аналізує вплив на аудиторський висновок, щодо існування суттєвої невизначеності (як описано в параграфі 30).

## **Дата набуття чинності**

40. Цей МСА набуває чинності для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або пізніше 15 грудня 2004 р.

## **Особливості застосування в державному секторі**

1. *Питання про відповідність використання припущення про безперервність діяльності підприємства при підготовці фінансових звітів, як правило, не виникає в разі проведення аудиторської перевірки органів центрального уряду або тих підприємств державного сектора, у яких є домовленості про фінансування з боку центрального уряду. Однак за відсутності таких домовленостей або у випадках, коли фінансування суб'єкта господарювання з боку центрального уряду може припинитися, й саме існування такого суб'єкта господарювання може опинитися під ризиком, то цей МСА може надати корисні рекомендації. При акціонуванні та приватизації державних підприємств питання щодо припущення про безперервність діяльності підприємства можуть дедалі більше стосуватись державного сектора.*

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 580

## ПОЯСНЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ПЕРСОНАЛУ

(чинний для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або пізніше 15 грудня 2004 г.)\*

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—2
Визнання управлінським персоналом відповідальності за фінансові звіти .....	3
Пояснення управлінського персоналу як аудиторський доказ .....	4—9
Документування пояснень управлінського персоналу .....	10—14
Дії в разі відмови управлінського персоналу надати пояснення .....	15
Додаток: зразок листа-пояснення управлінського персоналу	

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 580 “Пояснення управлінського персоналу” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСА.

\* МСА 240 “Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиторської перевірки фінансових звітів”, МСА 315 “Розуміння суб’єкту господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”, МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” та МСА 500 “Аудиторські докази” викликали відповідні зміни до МСА 580. Ці зміни набувають чинності для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або пізніше 15 грудня 2004 року; їх вже внесено до тексту МСА 580.

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо використання пояснень управлінського персоналу як аудиторських доказів, процедур оцінювання й документування пояснень управлінського персоналу, а також щодо необхідних дій у разі відмови управлінського персоналу надати відповідні пояснення.
2. Аудитор повинен одержати відповідні пояснення від управлінського персоналу.

## Визнання управлінським персоналом відповідальності за фінансові звіти

3. Аудитор повинен одержати аудиторські докази того, що управлінський персонал визнає свою відповідальність за достовірне надання фінансових звітів відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності, та того, чи були фінансові звіти затверджені управлінським персоналом. Аудитор може одержати аудиторські докази визнання управлінським персоналом такої відповідальності й затвердження ним фінансових звітів з відповідних протоколів засідань найвищого управлінського персоналу, шляхом одержання письмового пояснення управлінського персоналу або завіреної підписами копії фінансових звітів.

## Пояснення управлінського персоналу як аудиторський доказ

4. Аудитор повинен одержати письмові пояснення управлінського персоналу з питань, що є суттєвими для фінансових звітів, якщо не можна обґрунтовано очікувати існування інших достатніх відповідних аудиторських доказів. Можливість непорозумінь між аудитором та управлінським персоналом зменшується, якщо усні пояснення підтверджуються управлінським персоналом письмово. Питання, які можуть бути включені до листа, який надсилається управлінським персоналом (або до листа-підтвердження, який надсилається управлінському персоналу), наведено в зразку листа-пояснення управлінського персоналу в Додатку до цього МСА.
5. Письмові пояснення управлінського персоналу, що їх просить надати аудитор, можуть обмежитися питаннями, які (окремо або разом) розглядаються як суттєві для фінансових звітів. Може виникнути потреба інформувати управлінський персонал про розуміння аудитором суттєвості стосовно окремих статей.

- 5а. Аудитор повинен одержати письмові пояснення управлінського персоналу, що:**
- а) він визнає свою відповідальність за розробку та впровадження внутрішнього контролю для попередження та виявлення помилок; та**
  - б) він вірить, що вплив не виправлених викривлень у фінансових звітах, зібраних аудитором під час проведення аудиторської перевірки, не є суттєвим ні поодиноці, ні у сукупності для фінансових звітів в цілому. Перелік таких статей повинен входити або додаватись до письмових пояснень.**
6. У процесі аудиторської перевірки управлінський персонал зі своєї ініціативи або у відповідь на конкретні запити надає аудиторіві багато пояснень. Якщо такі пояснення стосуються питань, що є суттєвими для фінансових звітів, аудитор повинен:
- а) шукати підтверджуючі аудиторські докази як на самому суб'єкті господарювання, так і за його межами;
  - б) оцінити, чи є обґрунтованими пояснення управлінського персоналу, і чи відповідають вони іншим одержаним аудиторським доказам, включаючи інші пояснення; та
  - в) розглянути, чи добре поінформовані з конкретних питань особи, що надають з них пояснення.
7. Пояснення управлінського персоналу не можуть замінити інші аудиторські докази, які аудитор обґрунтовано очікує мати. Так, наприклад, пояснення управлінського персоналу щодо собівартості активу не можуть замінити доказів щодо цієї собівартості, котрі аудитор, як правило, аудитор очікує отримати. Якщо аудитор не може одержати достатні відповідні аудиторські докази стосовно питання, яке має (або може мати) суттєвий вплив на фінансові звіти, тоді як наявність такого доказу очікується, то це є обмеженням обсягу аудиту, навіть якщо були отримані відповідні пояснення управлінського персоналу стосовно цього питання.
8. У певних випадках аудитор не може обґрунтовано очікувати одержати аудиторські докази, окрім тих доказів, що будуть одержані у відповідь на його запити; саме тому аудитор отримує письмові пояснення управлінського персоналу. Так, наприклад, аудитор може не отримати інших аудиторських доказів підтвердження намірів управлінського персоналу зробити вкладення в конкретні цінні папери та утримувати їх з огляду на довгострокове зростання їх вартості.
9. **Якщо пояснення управлінського персоналу суперечать іншим аудиторським доказам, аудитор повинен вивчити обставини і (за потреби) знову розглянути достовірність інших пояснень управлінського персоналу.**

## **Документування пояснень управлінського персоналу**

10. Аудитор, як правило, повинен включити у свої робочі документи докази пояснень управлінського персоналу в формі резюме усних обговорень з управлінським персоналом або письмових пояснень управлінського персоналу.
11. Письмове пояснення є більш достовірним аудиторським доказом, ніж усне пояснення; воно може бути оформленим у вигляді:
  - а) листа-пояснення від управлінського персоналу;
  - б) листа від аудитора, в якому окреслене його розуміння пояснень управлінського персоналу, і яке належним чином визнано та підтверджено управлінським персоналом;
  - в) відповідних протоколів засідань ради директорів (чи подібного органу) або підписаної копії фінансових звітів.

### **Основні елементи листа-пояснення управлінського персоналу**

12. Роблячи запит щодо листа-пояснення управлінського персоналу, аудитор вимагає, щоб лист адресувався йому, містив визначену інформацію і мав відповідну дату та підпис.
13. Лист-пояснення управлінського персоналу повинен датуватись тією ж датою, що і аудиторський висновок. Проте за деяких обставин аудитор може отримати окремий лист-пояснення управлінського персоналу щодо конкретних операцій (або інших подій) під час аудиторської перевірки або після дати аудиторського висновку, наприклад, на дату відкритого пропонування акцій.
14. Лист-пояснення управлінського персоналу зазвичай підписується тими представниками управлінського персоналу, які несуть головну відповідальність за діяльність суб'єкта господарювання та його фінансові аспекти (як правило, це керуючий вищого рівня або головна посадова особа з фінансових питань), ґрунтуючись на своїх знаннях та думці. За певних обставин аудиторів можуть знадобитись листі-пояснення від інших представників управлінського персоналу. Так, наприклад, аудитор може вважати за необхідне одержати письмове пояснення щодо повноти всіх протоколів зборів акціонерів, засідань ради директорів та важливих комітетів від особи, відповідальної за ведення таких протоколів.

## **Дії в разі відмови управлінського персоналу надати пояснення**

15. Відмова управлінського персоналу надати пояснення, що їх аудитор вважає потрібними, є обмеженням обсягу аудиту, й аудитор повинен



**висловити умовно-позитивну думку або відмовитись від висловлювання думки.** У подібних обставинах аудитор повинен оцінити достовірність інших пояснень, наданих управлінським персоналом під час аудиторської перевірки, і розглянути, чи може така відмова мати будь-який додатковий вплив на аудиторський висновок.

## Додаток

**Зразок листа-пояснення управлінського персоналу**

Наведений зразок листа не є стандартним листом. Пояснення управлінського персоналу варіюватимуться залежно від суб'єкта господарювання та періоду.

Незважаючи на те, що звернення за поясненнями управлінського персоналу стосовно багатьох питань може сприяти тому, що управлінський персонал зосередить більшу увагу на цих питаннях та розгляне їх більш детально, ніж завжди, аудитор повинен знати про обмеження, властиві поясненням управлінського персоналу, що використовуються як аудиторські докази (як зазначено в цьому МСА).

(фірмовий бланк)

(Аудиторіві)

(Дата)

Цей лист-пояснення надається в зв'язку з проведенням вами аудиторської перевірки фінансових звітів компанії ABC за рік, що закінчується 31 грудня 19X1 р., з метою висловлення думки по те, чи відображають фінансові звіти справедливо й достовірно (подають достовірно в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан компанії ABC на 31 грудня 19X1 р., результати її діяльності та рух її грошових коштів за рік, що закінчився на вищевказану дату, відповідно до (вказати визначену концептуальну основу фінансової звітності).

Ми визнаємо свою відповідальність за достовірне подання фінансових звітів відповідно до (вказати визначену концептуальну основу фінансової звітності)<sup>1</sup>.

Грунтуючись на нашому знанні та думці, ми підтверджуємо такі пояснення:

Тут треба навести пояснення, які стосуються суб'єкта господарювання. Пояснення можуть бути такими:

- Не було допущено порушень з боку управлінського персоналу або працівників, які відіграють істотну роль у внутрішньому контролі, або які могли б суттєво вплинути на фінансову звіти.
- Ми надали вам усі облікові реєстри та підтверджувальні документи, всі протоколи зборів акціонерів і засідань ради директорів (а саме: проведених 15 березня 19X1 р. і 30 вересня 19X1 р. відповідно).
- Ми підтверджуємо повноту інформації, наданої стосовно визначення зв'язаних сторін.
- Фінансові звіти не містять суттєвих викривлень та пропусків.
- Компанія виконала всі аспекти договірних зобов'язань, що могли б суттєво вплинути на фінансові звіти у випадку невідповідності. Ми не виявили невідповідності вимогам регулятивних органів, яка могла б суттєво вплинути на фінансові звіти в разі її наявності.

<sup>1</sup> За потреби зазначити "Від імені ради директорів (або подібного органу)".

## ПОЯСНЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ПЕРСОНАЛУ

- Наведена далі інформація була належно відображена в обліку та відповідним чином розкрито у фінансових звітах:
  - а) перелік зв'язаних сторін, залишки на рахунках та операції зі зв'язаними сторонами.
  - б) збитки в результаті здійснення зобов'язань з купівлі-продажу.
  - в) угоди та опціони на повторну купівлю раніше проданих активів.
  - г) активи як застава.
- Ми не маємо жодних планів або намірів, що можуть змінити балансову вартість або класифікацію активів і зобов'язань, відображених у фінансових звітах.
- Ми не маємо жодних планів щодо зменшення асортименту або інших планів чи намірів, що можуть призвести до виникнення надлишкових або застарілих запасів; відображена в обліку вартість запасів не перевищує чисту вартість реалізації.
- Компанія має право власності на всі свої активи; права на утримання або стягнення активів компанії за борги відсутні, крім тих, які зазначені у Примітці X до фінансових звітів.
- Ми відобразили в обліку (або розкрили відповідним чином) усі зобов'язання (і фактичні, і умовні) та розкрили всі гарантії, надані нами третім сторонам, у Примітці X до фінансових звітів.
- Окрім ..., зазначених у Примітці X до фінансових звітів, не існує подій, що відбулися після закінчення періоду, та які вимагають коригування або розкриття у фінансових звітах або у Примітках до них.
- Претензія ... компанії XYZ була задоволена шляхом виплати загальної суми ХХХ, яка була відповідно нарахована та показана в фінансових звітах. Немає і не передбачається пред'явлення до компанії будь-яких інших претензій, пов'язаних із судовими справами.
- Немає ніяких офіційних або неофіційних угод щодо компенсаційного залишку на будь-яких наших касових та інвестиційних рахунках. За винятком угод, показаних в Примітці X до фінансових звітів, немає інших угод з надання кредитних ліній.
- Ми належним чином відобразили в обліку (або розкрили у фінансових звітах) угоди та опціони, що стосуються викупу власних акцій, а також акцій, резервованих для опціонів, варіантів, операцій з конвертування та інших вимог.

(Виконавчий директор)

\_\_\_\_\_

(Фінансовий директор)

\_\_\_\_\_

**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 600**  
**ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ІНШОГО АУДИТОРА**

(чинний стандарт)

**ЗМІСТ**

---

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—5
Прийняття призначення головним аудитором .....	6
Процедури, які виконує головний аудитор .....	7—14
Сумісна праця аудиторів .....	15
Ставлення до висновків .....	16—17
Розподіл відповідальності .....	18

---

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 600 “Використання роботи іншого аудитора” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСА.

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення положень і надання рекомендацій щодо використання аудитором роботи іншого аудитора стосовно фінансової інформації одного або кількох компонентів суб'єкта господарювання, включеної у фінансові звіти суб'єкта господарювання при підготовці висновку щодо фінансових звітів суб'єкта господарювання. Цей МСА не стосується випадків, коли два і більше аудиторів призначаються спільними аудиторами; він не стосується й відносин аудитора з попереднім аудитором. Крім того, якщо головний аудитор робить висновок, що фінансові звіти компонентів є несуттєвими, положення цього МСА не застосовуються. Проте, якщо кілька компонентів окремо несуттєві, а разом є суттєвими, треба розглянути процедури, викладені в цьому МСА.
2. **Якщо головний аудитор використовує результати роботи іншого аудитора, він повинен визначити, як ці результати впливатимуть на аудиторську перевірку.**
3. “Головний аудитор” - це аудитор, який несе відповідальність за складання висновку про фінансові звіти суб'єкта господарювання, коли ці фінансові звіти включають фінансову інформацію про один або кілька компонентів, перевірених іншим аудитором.
4. “Інший аудитор” - будь-який аудитор, окрім головного аудитора, який несе відповідальність за складання звіту про фінансову інформацію компонента суб'єкта господарювання, що включається до фінансових звітів, перевірених головним аудитором. Іншими аудиторами можуть бути афілійовані фірми (незалежно від того, чи мають вони однакову назву), фірми-агенти, а також незв'язані аудитори.
5. “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.

## Прийняття призначення головним аудитором

- б. **Аудитор повинен розглянути, чи достатня його участь для того, щоб діяти як головний аудитор.** У зв'язку з цим головний аудитор повинен розглянути:
  - а) суттєвість частини фінансових звітів, які перевіряються головним аудитором;
  - б) знання головного аудитора про діяльність компонентів;
  - в) ризик суттєвих викривлень у фінансових звітах компонентів, перевірених іншим аудитором;

- г) здійснення додаткових процедур (згідно з цим МСА) стосовно компонентів, перевірених іншим аудитором, результатом яких є значна участь головного аудитора в такій аудиторській перевірці.

## **Процедури, які виконує головний аудитор**

- 7. **Плануючи використання роботи іншого аудитора, головний аудитор повинен розглянути професійну компетентність іншого аудитора в контексті конкретного завдання.** Відповідну інформацію головний аудитор може одержати від професійної організації, до якої він належить, від іншої фірми чи філії. Він може звернутися до професійної організації, до якої належить інший аудитор. Ці джерела (за потреби) можна поповнити, звернувшись із запитом до інших аудиторів, банкірів тощо або поспілкувавшись з іншим аудитором.
- 8. **Головний аудитор повинен здійснити процедури, щоб одержати достатні відповідні аудиторські докази того, що робота іншого аудитора відповідає цілям головного аудитора в контексті конкретного завдання.**
- 9. Головний аудитор повинен повідомити іншого аудитора про:
  - а) вимоги щодо незалежності стосовно суб'єкта господарювання і стосовно компонента та про потребу надати головному аудиторіві письмове пояснення щодо їх дотримання;
  - б) використання його роботи та висновку щодо досягнення достатніх домовленостей про координацію їх роботи на початковому етапі планування аудиту. Головний аудитор повинен повідомити іншого аудитора про питання, що потребують особливого розгляду; процедури для виявлення міжфірмових операцій, які можуть потребувати розкриття інформації, та про графік здійснення аудиту;
  - в) вимоги бухгалтерського обліку, аудиту і звітності та про потребу надати письмове пояснення щодо їх дотримання.
- 10. Головний аудитор міг би, наприклад, обговорити з іншим аудитором застосовані аудиторські процедури, оглянути письмове резюме процедур, проведених іншим аудитором (у вигляді анкети чи контрольного листа) або оглянути робочі документи іншого аудитора. Головний аудитор може виявити бажання здійснити ці процедури при відвідуванні іншого аудитора. Характер, розрахунок часу й обсяг процедур залежатимуть від умов завдання і знання головного аудитора про професійну компетентність іншого аудитора. Це знання можна було б розширити шляхом огляду попередньої аудиторської діяльності іншого аудитора.
- 11. Головний аудитор може дійти висновку, що немає потреби проводити процедури, описані у параграфі 10, оскільки попередньо отримано достатні відповідні аудиторські докази дотримання іншим аудитором у своїй роботі прийнятної політики та процедур контролю якості роботи.

Наприклад, у випадку афілійованих фірм головний та інший аудитор можуть підтримувати тривалі офіційні стосунки, забезпечуючи процедури, які надають аудиторські докази (наприклад, періодичний міжфірмовий огляд, перевірки політики здійснення операцій і процедур, огляд робочих документів вибіркового аудиторських перевірок).

12. **Головний аудитор повинен розглянути важливі дані, одержані від іншого аудитора.**
13. Головний аудитор може визнати за доцільне обговорити з іншим аудитором і управлінським персоналом компонента одержані дані аудиторської перевірки або інші питання, що впливають на фінансову інформацію компонента, і може також вирішити, що треба провести додаткові перевірки облікових документів або фінансової інформації компонента. Такі перевірки можуть виконуватися головним або іншим аудитором відповідно до обставин.
14. Головний аудитор повинен задокументувати в аудиторських робочих документах компонента, фінансова інформація яких перевірена іншими аудитором, їх значущість для фінансових звітів суб'єкта господарювання в цілому, імена інших аудиторів та будь-які висновки щодо несуттєвості окремих компонентів. Головний аудитор повинен також задокументувати виконані процедури та отримані висновки. Наприклад, треба зазначити оглянуті робочі документи іншого аудитора та результати проведених з іншим аудитором обговорень. Однак головний аудитор не повинен документувати причини обмеження процедур за обставин, описаних у параграфі 11, якщо такі причини викладені будь-де в документах фірми головного аудитора.

## Сумісна праця аудиторів

15. **Інший аудитор повинен співпрацювати з головним аудитором, знаючи, в якому контексті він використовуватиме його роботу.** Наприклад, інший аудитор повинен привернути увагу головного аудитора до будь-якого аспекту своєї роботи, що його він не зможе виконати відповідно до вимог. Аналогічно з юридичних та професійних міркувань, інший аудитор повинен бути поінформований про будь-які аспекти, про які стало відомо головному аудиторіві та які можуть мати важливий вплив на роботу іншого аудитора.

## Ставлення до висновків

16. **Якщо головний аудитор дійде висновку про те, що робота іншого аудитора не може бути використана, а сам головний аудитор не може виконати достатні додаткові процедури стосовно фінансової інформації компонента, перевіреного іншим аудитором, то головний аудитор повинен висловити умовно-позитивну думку або відмовитися від висловлення думки через обмеження обсягу аудиту.**

17. Якщо інший аудитор надає (або має намір надати) модифікований аудиторський висновок, головний аудитор розглядає необхідність модифікувати висновок за умови, що характер та суттєвість предмету модифікації впливають на фінансові звіти суб'єкта господарювання.

## **Розподіл відповідальності**

18. Хоча відповідність рекомендаціям попередніх параграфів є бажаною, національні нормативні акти деяких країн дозволяють головному аудиторі формувати аудиторську думку про фінансові звіти суб'єкта господарювання в цілому лише на основі висновку іншого аудитора щодо одного або кількох компонентів. Якщо головний аудитор діє так, йому слід у висновку чітко зазначити цей факт і вказати на величину частини фінансових звітів, перевірених іншим аудитором. Якщо головний аудитор робить такі посилання в аудиторському висновку, аудиторські процедури, як правило, обмежуються процедурами, викладеними в параграфах 7 і 9.

## **Особливості застосування в державному секторі**

1. *Основні принципи цього МСА застосовуються при аудиторській перевірці фінансових звітів у державному секторі, однак при використанні роботи іншого аудитора в державному секторі потрібні додаткові рекомендації й додаткові міркування. Наприклад, якщо головному аудиторі суб'єкта господарювання державного сектору треба забезпечити дотримання іншим аудитором конкретних стандартів аудиту. Для підприємств державного сектору Комітет з державного сектору видав рекомендацію, включену в цей МСА, у своєму Дослідженні 4 “Використання роботи інших аудиторів: особливості застосування в державному секторі”.*



# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 610

## РОЗГЛЯД РОБОТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

(чинний для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або після 15 грудня 2004 р.)\*

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—4
Обсяг і мета внутрішнього аудиту .....	5
Відносини між внутрішнім аудитом і зовнішнім аудитором .....	6—8
Розуміння і оцінка внутрішнього аудиту .....	9—13
Визначення часу взаємодії і координація .....	14—15
Оцінка роботи внутрішнього аудиту .....	16—19

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 610 “Розгляд роботи внутрішнього аудиту” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСА.

\* МСА 315 “Розуміння суб’єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”, МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” та МСА 500 “Аудиторські докази” викликали відповідні зміни до МСА 610. Ці зміни чинні для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або після 15 грудня 2004 р.; їх внесено до тексту МСА 610.

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартів і надання рекомендацій зовнішнім аудиторам при розгляді роботи внутрішнього аудиту. Цей МСА не стосується випадків, коли внутрішні аудитори суб'єкта господарювання надають допомогу зовнішньому аудиторів при здійсненні процедур зовнішнього аудиту. Процедури, передбачені в цьому МСА, слід застосовувати лише до тих видів діяльності внутрішнього аудиту, які стосуються аудиту фінансових звітів.
2. **Зовнішній аудитор повинен розглянути діяльність внутрішнього аудиту та його вплив (якщо такий є), на процедури зовнішнього аудиту.**
3. Термін “внутрішній аудит” означає оцінювальну діяльність служби, створеної суб'єктом господарювання. До функцій внутрішнього аудиту входять, зокрема, моніторинг системи внутрішнього контролю.
4. Хоча зовнішній аудитор несе виключну відповідальність за висловлену аудиторську думку і за визначення характеру, розрахунку часу і обсягу зовнішніх аудиторських процедур, певні елементи роботи внутрішнього аудиту можуть бути корисними для зовнішнього аудитора.

## Обсяг і мета внутрішнього аудиту

5. Обсяг і мета внутрішнього аудиту змінюються й залежать від розміру, структури суб'єкта господарювання, вимог його управлінського персоналу. Як правило, внутрішній аудит складається з одного або декількох наведених елементів:
  - Моніторинг внутрішнього контролю. Впровадження адекватного внутрішнього контролю входить до обов'язків управлінського персоналу та вимагає постійної уваги. Управлінський персонал покладає, як правило, на внутрішній аудит відповідальність щодо перевірки внутрішнього контролю, моніторингу його функціонування, а також надання рекомендацій з його вдосконалення;
  - Перевірка фінансової і господарської інформації. Цей елемент може включати перевірку способів, що застосовуються для визначення, виміру, класифікації цієї інформації і складання звітності про неї та конкретний запит щодо окремих статей, у тому числі детальне тестування операцій, залишків на рахунках і процедур;
  - Перевірка економічності та продуктивності діяльності, включаючи нефінансові заходи контролю суб'єкта господарювання;
  - Перевірка дотримання законів, нормативних актів та інших зовнішніх вимог, а також політики, директив управлінського персоналу та інших внутрішніх вимог.

## Відносини між внутрішнім аудитом і зовнішнім аудитором

6. Роль внутрішнього аудиту визначається управлінським персоналом, і його цілі відрізняються від цілей зовнішнього аудитора, призначенням якого є надання незалежного висновку щодо фінансових звітів суб'єкта господарювання. Цілі функціонування внутрішнього аудиту змінюються залежно від вимог управлінського персоналу. Основне ж завдання зовнішнього аудитора — встановити, чи не містять фінансові звіти суттєвих викривлень.
7. Проте деякі способи досягнення відповідних цілей часто подібні, а отже, ці конкретні аспекти внутрішнього аудиту можуть виявитися корисними при визначенні характеру, розрахунку часу та обсягу зовнішніх аудиторських процедур.
8. Внутрішній аудит є підрозділом суб'єкта господарювання. Незалежно від ступеня самостійності та об'єктивності внутрішнього аудиту, він не може досягнути такого ступеня незалежності, якого вимагають від зовнішнього аудитора при висловленні ним думки щодо фінансових звітів. Зовнішній аудитор несе виключну відповідальність за висловлену аудиторську думку, і ця відповідальність не зменшується при будь-якому використанні внутрішнього аудиту. Всі судження, що стосуються аудиту фінансових звітів, формуються зовнішнім аудитором.

## Розуміння і оцінка внутрішнього аудиту

9. **Зовнішній аудитор повинен отримати достатнє розуміння функціонування внутрішнього аудиту для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень у фінансових звітах, а також для розробки та виконання подальших аудиторських процедур.**
10. Ефективний внутрішній аудит часто дає змогу змінювати характер, визначати час, а також зменшувати обсяг процедур, що їх виконує зовнішній аудитор, але не може їх повністю виключити. Проте іноді, розглянувши діяльність внутрішнього аудиту, зовнішній аудитор може вирішити, що внутрішній аудит не вплине на процедури зовнішнього аудиту.
11. **Зовнішній аудитор повинен оцінити роботу внутрішнього аудиту, якщо виявиться, що внутрішній аудит стосується оцінки ризиків зовнішнім аудитором.**
12. Оцінка зовнішнім аудитором роботи внутрішнього аудиту впливатиме на його судження стосовно використання внутрішнього аудиту під час оцінки ризиків та модифікування внаслідок цього характеру, розрахунку часу та обсягу подальших процедур зовнішнього аудиту.

13. Для отримання розуміння й здійснення оцінки роботи внутрішнього аудиту, важливими критеріями є:
- а) *Організаційний статус*: особливий статус служби внутрішнього аудиту на суб'єкті господарювання і вплив цього на його об'єктивність. В ідеальному випадку служба внутрішнього аудиту звітує перед управлінським персоналом найвищого рівня і не несе іншої відповідальності. Будь-які примушення або обмеження зі сторони управлінського персоналу щодо внутрішнього аудиту треба ретельно розглядати. Зокрема, внутрішнім аудиторам необхідно вільно контактувати із зовнішнім аудитором з усіх питань;
  - б) *Обсяг діяльності*, тобто характер і обсяг завдань, що виконуються внутрішніми аудиторами. Зовнішній аудитор повинен визначити, чи дотримується управлінський персонал рекомендацій внутрішнього аудиту, і чим це підтверджується;
  - в) *Технічна компетентність*: чи здійснюється внутрішній аудит особами, які (як внутрішні аудитори) мають відповідні технічну підготовку і професіоналізм. Наприклад, зовнішній аудитор може здійснити огляд політики найму та навчання внутрішніх аудиторів, їхній досвід і професійну кваліфікацію;
  - г) *Належна професійна ретельність*: чи належним чином здійснюється планування, нагляд, перевірка та документування внутрішнього аудиту. Треба розглянути наявність відповідних аудиторських інструкцій, робочих програм та робочих документів.

## **Визначення часу взаємодії і координація**

14. Плануючи використання роботи внутрішнього аудиту, зовнішній аудитор повинен розглянути попередній план внутрішнього аудиту на цей період і обговорити його на початковому етапі. Якщо робота внутрішнього аудиту є одним з факторів визначення характеру, розрахунку часу і обсягу зовнішніх аудиторських процедур, то бажано попередньо узгодити терміни цієї роботи, обсяг аудиторської перевірки, рівні суттєвості та запропоновані методи формування вибірки, документування виконаної роботи, процедури перевірки й надання висновку.
15. Взаємодія з внутрішнім аудитом ефективніша, коли зустрічі відбуваються через визначені інтервали протягом періоду. Зовнішній аудитор має бути поінформованим про відповідні внутрішні аудиторські звіти й одержати доступ до них; він повинен також бути поінформованим про будь-яке суттєве питання, про яке стало відомо внутрішньому аудиторіві, і яке може вплинути на роботу зовнішнього аудитора. Аналогічно зовнішній аудитор повинен, як правило, інформувати внутрішнього аудитора про будь-які суттєві питання, що можуть вплинути на здійснення внутрішнього аудиту.

## Оцінка роботи внутрішнього аудиту

16. Якщо зовнішній аудитор має намір використовувати конкретну роботу внутрішнього аудиту, йому слід оцінити цю роботу та виконати аудиторські процедури для підтвердження її відповідності своїм цілям.
17. Оцінка роботи внутрішнього аудиту охоплює розгляд відповідності обсягу роботи та відповідних програм, розгляд того, чи залишається відповідною оцінка внутрішнього аудиту. Ця оцінка може включати розгляд того:
  - а) чи виконується робота особами, які, як внутрішні аудитори, мають відповідні технічну підготовку і професіоналізм, та чи належним чином контролюється, перевіряється і документується робота асистентів;
  - б) чи отримані достатні та відповідні аудиторські докази, що забезпечують достовірну основу для сформульованих висновків;
  - в) чи відповідають отримані результати обставинам, та чи відповідають будь-які підготовлені звіти результатам виконаної роботи; та
  - г) чи розглянуті належним чином будь-які виключення або незвичайні питання, виявлені внутрішнім аудитом.
18. Характер, розрахунок часу та обсяг аудиторських процедур щодо конкретної роботи внутрішнього аудиту залежатимуть від судження зовнішнього аудитора про ризик суттєвого викривлення в цьому конкретному випадку, оцінки внутрішнього аудиту та оцінки конкретної роботи внутрішнього аудиту. Такі аудиторські процедури можуть включати перевірку вже перевічених внутрішнім аудитом статей, перевірку інших подібних статей і спостереження за виконанням внутрішніх аудиторських процедур.
19. Зовнішній аудитор повинен документувати свої висновки щодо конкретної роботи внутрішнього аудиту, яка була оцінена, та аудиторські процедури, виконані щодо роботи внутрішнього аудиту.

### Особливості застосування в державному секторі

1. *Основні принципи цього МСА застосовуються при аудиті фінансових звітів у державному секторі. Додаткові рекомендації щодо додаткових міркувань при розгляді роботи внутрішнього аудиту в державному секторі наведено в Дослідженні 4 Комітету з державного сектору<sup>1</sup> “Використання роботи інших аудиторів — особливості застосування в державному секторі”.*

<sup>1</sup> В листопаді 2004 року Комітет з державного сектору було перейменовано на Комітет з міжнародних стандартів обліку в державному секторі.

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 620

## ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ЕКСПЕРТА

(чинний для аудиту фінансових звітів за періоди,  
що починаються з або після 15 червня 2005 р.)\*

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—5
Визначення необхідності використання роботи експерта .....	6—7
Компетентність і об'єктивність експерта .....	8—10
Обсяг роботи експерта .....	11
Оцінка роботи експерта .....	12—15
Посилання на експерта в аудиторському висновку .....	16—17

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 620 “Використання роботи експерта” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСА.

\* МСА 315 “Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвого викривлення”, МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” та МСА 500 “Аудиторські докази” викликали відповідні зміни до МСА 620. Відповідні зміни, внесені в текст МСА 620, набувають чинності для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або після 15 грудня 2004 р.

МСКЯ 1 “Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інші завдання з надання впевненості, та надають супутні послуги” та МСА 220 (переглянутий) “Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації” викликали відповідні зміни до МСА 620. Ці зміни, наведені в Додатку до цього МСА, набувають чинності для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або після 15 червня 2005 р.

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо використання роботи експерта як аудиторського доказу.
2. **Використовуючи роботу, виконану експертом, аудитор повинен одержати достатні відповідні аудиторські докази того, що така робота відповідає цілям аудиторської перевірки.**
3. “Експерт” – це фізична особа або фірма, яка має спеціальну кваліфікацію, знання і досвід роботи в певній галузі, іншій, ніж бухгалтерський облік і аудит.
4. Освіта та досвід аудитора дають йому можливість отримати знання про питання бізнесу взагалі, але не очікується, щоб аудитор володів спеціальними знаннями, якими володіє особа, яка навчалась цьому або має кваліфікацію для практичного застосування іншої професії чи роду занять (наприклад, актуарій або інженер).
5. Експерт може:
  - а) працювати по угоді, укладеній з суб’єктом господарювання;
  - б) працювати по угоді, укладеній з аудитором
  - в) найматись суб’єктом господарювання; або
  - г) найматись аудитором.

Якщо аудитор використовує роботу найманого аудиторською фірмою експерта, він може покладатись на систему найму та професійної підготовки фірми, що визначає знання та компетентність експерта, як це пояснює МСА 220 “Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації”.

## Визначення необхідності використання роботи експерта

5. Під час аудиторської перевірки аудитор, можливо, вважатиме за потрібне одержати (через суб’єкта господарювання або самостійно) аудиторські докази у вигляді висновків, думок, оцінок та звітів експерта. Наприклад:
  - оцінка певних видів активів, наприклад, землі та будівель, устаткування та обладнання, предметів мистецтва та коштовного каміння;
  - визначення кількості чи фізичного стану активів, наприклад, корисних копалин, що зберігаються насипом, запасів підземних корисних копалин та нафти, а також терміну корисного використання устаткування та обладнання, що залишився;

- визначення сум з використанням спеціальних методів, наприклад, актуарної оцінки;
  - визначення обсягу завершених і незавершених робіт за контрактами;
  - юридичні висновки стосовно тлумачення договорів, законів та нормативних актів.
6. Визначаючи необхідність використання роботи експерта аудитор повинен розглянути:
- а) знання членів групи з виконання завдання та попередній досвід розгляду подібних питань;
  - б) ризик викривлення, обумовлений характером і складністю питання, яке розглядається; та
  - в) кількість і якість інших аудиторських доказів, які він очікує отримати.

## **Компетентність і об'єктивність експерта**

7. **Плануючи використання роботи експерта, аудитор повинен оцінити його професійну компетентність.** Це включає розгляд:
- а) професійної сертифікації або ліцензування експерта, або його членства у відповідній професійній організації; та
  - б) досвіду і репутації в галузі, в якій аудитор шукає аудиторські докази.
8. **Аудитор повинен оцінити об'єктивність експерта.**
9. Ризик того, що об'єктивність експерта зменшиться, збільшується, якщо експерт:
- а) є найманим працівником суб'єкта господарювання; або
  - б) пов'язаний з суб'єктом господарювання іншим чином, наприклад, в силу фінансової залежності від суб'єкта господарювання або інвестування в нього.

Якщо аудитор занепокоєний щодо компетентності або об'єктивності експерта, йому необхідно обговорити будь-які застереження з цього приводу з управлінським персоналом і розглянути, чи можна одержати достатні відповідні аудиторські докази внаслідок роботи експерта. Аудитор може вважати за потрібне здійснити додаткові аудиторські процедури або звернутися за аудиторськими доказами до іншого експерта (після взяття до уваги факторів, викладених в параграфі 7).

## **Обсяг роботи експерта**

10. **Аудитор повинен одержати достатні відповідні аудиторські докази, що обсяг роботи експерта відповідає цілям аудиторської перевірки.** Аудиторські докази можна отримати шляхом огляду кола повноважень,



які часто викладені в письмових інструкціях, підготовлених суб'єктом господарювання для експерта. Такі інструкції для експерта можуть стосуватися таких питань:

- мети та обсягу роботи експерта;
- загального опису конкретних питань, котрі, як очікує аудитор, висвітлюватимуться у висновку експерта;
- планованого використання аудитором роботи експерта, включаючи можливе інформування третіх сторін щодо особи експерта та ступеня його участі;
- ступеня доступу експерта до відповідних записів та файлів;
- роз'яснення відносин експерта з суб'єктом господарювання, якщо такі є;
- конфіденційності інформації суб'єкта господарювання;
- інформації стосовно припущень та методів, які експерт планує застосувати, та їх відповідність припущенням і методам, що використовувалися у попередні періоди.

Якщо ці питання нечітко викладені в письмових інструкціях для експерта, аудиторів варто контактувати безпосередньо з експертом з метою одержання аудиторських доказів стосовно цього. Отримуючи розуміння суб'єкта господарювання, аудитор розглядає питання, чи залучати експерта до обговорень членами групи з виконання завдання чутливості фінансових звітів суб'єкта господарювання до суттєвих викривлень.

## Оцінка роботи експерта

11. **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, та розглядає:
  - використані первинні дані;
  - використовувані припущення і методи та їх відповідність припущенням і методам, використаним у попередні періоди;
  - результати роботи експерта у контексті всебічного знання аудитором бізнесу замовника і результати інших аудиторських процедур.
12. Розглядаючи, чи використав експерт відповідні за даних обставин первинні дані, аудитор повинен розглянути наступні процедури:
  - а) здійснення запитів стосовно будь-яких процедур, що були виконані експертом, з метою визначення достатності, відповідності та достовірності первинних даних; та

- б) перевірка або тестування даних, використаних експертом.
13. Відповідальність за відповідність і обґрунтованість використаних припущень і методів, а також за їх застосування, несе експерт. Аудитор не має таких знань і тому не завжди може ставити під сумнів припущення та методи експерта. Тим не менш, аудитор повинен отримати розуміння використаних припущень та методів і розглянути їх відповідність та обґрунтованість, ґрунтуючись на своєму знанні бізнесу та на результатах інших аудиторських процедур.
14. **Якщо результати роботи експерта не надають достатніх відповідних аудиторських доказів або не узгоджуються з іншими аудиторськими доказами, аудитор повинен розв'язати цю проблему.** Це розв'язання може охоплювати обговорення з представниками суб'єкта господарювання та експертом, застосування додаткових аудиторських процедур включно з можливістю залучення іншого експерта або модифікацію аудиторського висновку.

### **Посилання на експерта в аудиторському висновку**

15. **Якщо надається безумовно-позитивний аудиторський висновок, аудиторіві не слід посилатися на роботу експерта.** Таке посилання може бути неправильно зрозумілим як висловлення аудитором умовно-позитивної думки або як розподіл відповідальності, хоча мова йде про інше.
16. Якщо в результаті роботи експерта аудитор вирішує надати модифікований аудиторський висновок, то за деяких обставин при поясненні характеру модифікації, можливо, доречно зробити посилання на роботу експерта або описати її (включаючи визначення особи експерта і ступеня його участі). За таких обставин аудитор повинен одержати дозвіл експерта перед здійсненням такого посилання. Якщо в дозволі відмовлено, а аудитор вважає, що посилання є необхідним, аудиторіві слід звернутися по юридичну консультацію.

**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 700**  
**АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ПРО ФІНАНСОВУ**  
**ЗВІТНІСТЬ**

(Чинний для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються на дату або пізніше 30 вересня 2002 р., але його буде відкликано після набуття чинності МСА 700 (переглянутим)\*)

**ЗМІСТ**

---

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—4
Основні елементи аудиторського висновку .....	5—26
Аудиторський висновок .....	27—28
Модифіковані висновки .....	29—40
Обставини, які можуть призвести до висловлення іншої думки, ніж безумовно-позитивна .....	41—46
Дата набрання чинності .....	47

---

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 700 “Аудиторський висновок про фінансову звітність” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСА.

\* МСА 700 (переглянутий) “Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансової звітності загального призначення” набуває чинності для висновків аудиторів, датованих 31 грудня 2006 р., або пізніше.

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення положень і надання рекомендацій щодо форми і змісту аудиторського висновку, який надається в результаті аудиторської перевірки фінансових звітів суб'єкта господарювання, проведеної незалежним аудитором. Багато рекомендацій можна адаптувати для підготовки аудиторських висновків щодо іншої фінансової інформації, а не лише фінансових звітів.
2. **Аудитор повинен оглянути та оцінити висновки, зроблені на основі отриманих аудиторських доказів, як підставу для висловлення думки щодо фінансових звітів.**
3. Цей огляд та оцінювання передбачають аналіз того, чи складено фінансові звіти відповідно до прийнятої концептуальної основи фінансової звітності<sup>1</sup>, чи за Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО), чи за відповідними національними стандартами або практикою. Можливо, буде потрібно визначити також відповідність фінансових звітів вимогам законодавства.
4. **Аудиторський висновок повинен містити чітко сформульовану думку (викладену письмово) щодо фінансових звітів у цілому.**

## Основні елементи аудиторського висновку

5. Аудиторський висновок має містити такі елементи:
  - а) заголовок;
  - б) адресат;
  - в) *вступний або початковий параграф*:
    - і) перелік перевірених фінансових звітів;
    - іі) відомості про відповідальність управлінського персоналу суб'єкта господарювання та про відповідальність аудитора;
  - г) параграф, що описує обсяг (опис характеру аудиторської перевірки):
    - і) посилання на МСА або відповідні національні стандарти і практику;
    - іі) опис роботи, виконаної аудитором;
  - г) параграф, у якому висловлено думку аудитора щодо фінансових звітів:
    - і) посилання на концептуальну основу фінансової звітності, використану при складанні фінансових звітів (із зазначенням

---

<sup>1</sup> Концептуальна основа Міжнародних стандартів аудиту визначає й іншу авторитетну та всеохопну концептуальну основу фінансової звітності. Звітність, відповідно до третьої групи принципів, описана в МСА 800 "Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення".

країни походження<sup>2</sup> концептуальної основи фінансової звітності, якщо концептуальна основа не є МСБО);

- ii) висловлення думки щодо фінансових звітів;
- д) дата аудиторського висновку;
- е) адреса аудитора;
- є) підпис аудитора.

Бажано дотримуватись одноманітності форми та змісту аудиторського висновку, що полегшує розуміння його користувачем і допомагає виявити незвичайні обставини (якщо вони є).

### Заголовок

- 6. **Аудиторський висновок повинен мати відповідний заголовок.** Може бути доцільно використати термін “незалежний аудитор” у заголовку для того, щоб відрізнити аудиторський висновок від звітів, складених іншими особами (наприклад, посадовими особами суб’єкта господарювання, радою директорів) або від висновків інших аудиторів, від яких не вимагається дотримання етичних вимог, як від незалежного аудитора.

### Адресат

- 7. **В аудиторському висновку слід зазначити адресата відповідно до умов завдання та місцевих нормативних актів.** Висновок, як правило, призначається для акціонерів або для ради директорів суб’єкта господарювання, фінансові звіти якого перевіряються.

### Вступний або початковий параграф

- 8. **До аудиторського висновку слід включити перелік перевірених фінансових звітів суб’єкта господарювання із зазначенням дати та звітного періоду.**
- 9. **У висновку слід також зазначити, що відповідальність за фінансові звіти несе управлінський персонал суб’єкта господарювання<sup>3</sup> і що обов’язком аудитора є лише висловлення його думки щодо фінансових звітів на основі проведеної аудиторської перевірки.**
- 10. Фінансові звіти подає управлінський персонал. Складання таких звітів вимагає від управлінського персоналу визначення облікових оцінок і суджень, а також визначення відповідних принципів і методів бухгалтерського обліку, які використовуються при підготовці фінансових звітів. Це визначення здійснюватиметься в контексті концептуальної основи фінансової звітності, яку обирає управлінський персонал або яку

<sup>2</sup> За деяких обставин, можливо, треба буде послатися на окрему юрисдикцію в країні походження, щоб чітко визначити концептуальну основу використовуваної фінансової звітності.

<sup>3</sup> Рівень управлінського персоналу, який відповідає за фінансові звіти, може варіюватися залежно від юридичної ситуації в кожній країні.

слід використовувати). На відміну від цього, відповідальністю аудитора є аудиторська перевірка цих фінансових звітів для висловлення думки щодо них.

11. Далі наведено приклад вступного параграфа (вступу):

“Ми провели аудиторську перевірку балансу<sup>4</sup> компанії АВС (який додається) станом на 31 грудня 20X1 р., а також перевірку відповідних звітів про прибутки і збитки та рух грошових коштів за рік, що минув на зазначену дату. Відповідальність за ці фінансові звіти несе управлінський персонал компанії. Ми несемо відповідальність за висловлення думки щодо цих фінансових звітів на підставі аудиторської перевірки”.

**Параграф, що описує обсяг**

12. **Аудиторський висновок повинен містити опис обсягу аудиторської перевірки, зазначаючи, що аудит було здійснено відповідно до МСА або відповідних національних стандартів аудиту та практики.** “Обсяг” стосується можливості аудитора здійснювати аудиторські процедури, які вважаються необхідними за цих обставин. Користувачеві це потрібно як гарантія того, що аудиторська перевірка проведена відповідно до встановлених стандартів або практики. Якщо не обумовлено інше, то аудиторськими стандартами (або практикою), яких дотримується аудитор, є стандарти (або практика) країни, зазначеної в інформації про аудитора.
13. **Аудиторський висновок повинен містити твердження, що аудит було заплановано і проведено для забезпечення обґрунтованої впевненості в тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень.**
14. **В аудиторському висновку слід описати процес аудиторської перевірки, зокрема:**
- а) здійснену шляхом тестування перевірку доказів, які підтверджують суми у фінансових звітах та розкриття інформації;
  - б) оцінку принципів бухгалтерського обліку, що застосовуються при підготовці фінансових звітів;
  - в) аналіз попередніх суттєвих оцінок, здійснених управлінським персоналом при підготовці фінансових звітів;
  - г) оцінку загального подання фінансових звітів.
15. **До аудиторського висновку слід включити твердження аудитора про те, що аудиторська перевірка надає обґрунтовану впевненість для висловлення думки.**

<sup>4</sup> Можливе посилання на номери сторінок.

16. Далі наведено приклад висвітлення цих питань у параграфі, що описує обсяг:

“Ми провели аудиторську перевірку згідно з Міжнародними стандартами аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику). Ці стандарти зобов’язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку з метою одержання обґрунтованої впевненості в тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень. Аудит включає перевірку шляхом тестування доказів, які підтверджують суми й розкриття інформації у фінансових звітах. Аудиторська перевірка включає також оцінку застосованих принципів бухгалтерського обліку й суттєвих попередніх оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінку загального подання фінансових звітів. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка забезпечує обґрунтовану підставу для висловлення нашої думки”.

**Параграф, у якому висловлено думку аудитора**

17. У параграфі, призначеному для висловлення думки аудитора, слід чітко описати, яку концептуальну основу фінансової звітності використано для підготовки фінансових звітів (включаючи зазначення країни походження концептуальної основи фінансової звітності, якщо концептуальна основа не є МСБО), і викласти думку аудитора з приводу того, що фінансові звіти справедливо та достовірно відображають (або відображають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) інформацію згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності та відповідають вимогам законодавства.
18. Для висловлення аудиторської думки використовуються терміни “справедливо та достовірно відображають” або “подають достовірно, в усіх суттєвих аспектах”, які є еквівалентними. Обидва терміни, поряд з іншим, указують на те, що аудитор розглядає лише ті питання, які є суттєвими для фінансових звітів.
19. Концептуальна основа фінансової звітності визначається МСБО, правилами, встановленими визнаними організаціями, які розроблюють стандарти, та розвитком загальної практики в країні (з урахуванням відповідних вимог національного законодавства та відповідного розгляду достовірності). Для полегшення розуміння читачем контексту, в якому висловлюється думка аудитора, у висновку аудитора зазначається застосована концептуальна основа, на якій ґрунтуються фінансові звіти. Аудитор зазначає концептуальну основу фінансової звітності, використовуючи вислів:

“...відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (або зазначається назва концептуальної основи фінансової звітності з посиланням на країну походження...)”.

## АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ПРО ФІНАНСОВУ ЗВІТНІСТЬ

Ця вказівка допоможе користувачеві краще зрозуміти концептуальну основу фінансової звітності, яка використовувалася при підготовці фінансових звітів. Висловлюючи думку про фінансові звіти, що їх готували спеціально для використання в іншій країні, аудитор розглядає, чи було здійснено відповідне розкриття інформації у фінансових звітах про використану концептуальну основу фінансової звітності.

20. На додаток до думки з приводу справедливого та достовірного відображення (або достовірного подання, в усіх суттєвих аспектах) в аудиторському висновку може бути необхідним висловити думку з приводу відповідності фінансових звітів іншим вимогам законів та нормативних актів.
21. Далі наведено приклад висвітлення цих питань у параграфі, який містить думку аудитора:

“На нашу думку, фінансові звіти справедливо й достовірно відображають (або подають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан компанії станом на 31 грудня 20X1 р., а також результат її діяльності та рух грошових коштів за минулий рік, згідно з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (або зазначити назву концептуальної основи фінансової звітності з посиланням на країну походження<sup>5</sup>), і відповідають...<sup>6</sup>”.
22. [Параграф стосовно аудиторських перевірок фінансових звітів за звітні періоди, які закінчуються 30 вересня 2002 р. або пізніше вилучено під час перегляду МСА 700].

### Дата висновку

23. **Аудитор повинен зазначити дату висновку, яка є датою завершення аудиторської перевірки.** Це інформує читача, що аудитор розглянув вплив на фінансові звіти й на висновок подій та операцій, відомих аудиторів, які відбулися до цієї дати.
24. **Оскільки до обов’язку аудитора входить надання висновку щодо фінансових звітів, підготовлених та наданих управлінським персоналом, аудитор не повинен датувати висновок числом, що передє дати підписання або затвердження фінансових звітів управлінським персоналом.**

### Адреса аудитора

25. **В аудиторському висновку слід зазначити конкретне місце перебування аудитора, яке, як правило, є місцем перебування офісу аудитора, відповідального за аудит.**

<sup>5</sup> Див. Посилання 2.

<sup>6</sup> Посилання на відповідні нормативи або закони.



## Підпис аудитора

26. **Аудиторський висновок слід підписати від імені аудиторської фірми, особисто від імені аудитора або, якщо це доцільно, обома підписами.** Аудиторський висновок зазвичай підписується від імені аудиторської фірми, оскільки фірма бере на себе відповідальність за аудит.

## Аудиторський висновок

27. **Безумовно-позитивну думку слід висловити тоді, коли аудитор дійшов висновку, що фінансові звіти справедливо й достовірно відображають (або подають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) інформацію відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності.** Безумовно-позитивна думка беззастережно вказує на те, що всі зміни у принципах бухгалтерського обліку й методах їх застосування, а також їх вплив належно визначені та розкриті у фінансових звітах.
28. Далі наведено приклад повного аудиторського висновку, який містить основні елементи, наведені вище. Цей висновок ілюструє висловлення безумовно-позитивної думки.

### “АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК

#### (ВІДПОВІДНИЙ АДРЕСАТ)

Ми провели аудиторську перевірку балансу<sup>7</sup> компанії ABC (який додається) станом на 31 грудня 20X1 р., а також перевірку відповідних звітів про прибутки і збитки та рух грошових коштів за рік, що минув на зазначену дату. Відповідальність за ці фінансові звіти несе управлінський персонал компанії. Ми несемо відповідальність за висловлення думки щодо цих фінансових звітів на підставі аудиторської перевірки.

Ми провели аудиторську перевірку згідно з Міжнародними стандартами аудиту (або згідно з відповідними національними стандартами і практикою). Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку з метою одержання обґрунтованої впевненості в тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень. Аудит включає перевірку шляхом тестування доказів, які підтверджують суми та розкриття інформації у фінансових звітах. Аудиторська перевірка включає також оцінку застосованих принципів бухгалтерського обліку й суттєвих попередніх оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінку загального подання фінансових звітів. Ми вважаємо, що

<sup>7</sup> Див. посилання 4.

проведена нами аудиторська перевірка забезпечує обґрунтовану підставу для висловлення нашої думки.

На нашу думку, фінансові звіти справедливо й достовірно відображають (або подають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан компанії станом на 31 грудня 20X1 р., а також результат її діяльності та рух грошових коштів за минулий рік, згідно з Міжнародними стандартами аудиту (або зазначити назву концептуальної основи фінансової звітності з посиланням на країну походження<sup>8</sup>), і відповідають...<sup>9</sup>.

## АУДИТОР

Дата

Адреса

## Модифіковані висновки

29. Аудиторський висновок вважається модифікованим, якщо він містить такі елементи:

*Питання, що не впливають на думку аудитора:*

- а) пояснювальний параграф.

*Питання, що впливають на думку аудитора:*

- а) умовно-позитивна думка;  
б) відмова від висловлення думки;  
в) негативна думка.

Одноманітність форми і змісту кожного типу модифікованого висновку полегшує користувачеві розуміння цих висновків. Тому цей МСА розглядає формулювання безумовно-позитивної думки, а також приклади модифікуючих висловів, які можна використовувати, складаючи модифіковані висновки.

### Питання, що не впливають на думку аудитора

30. За певних обставин аудиторський висновок може бути модифікований з додаванням пояснювального параграфа щодо питання, яке впливає на фінансові звіти і включене до приміток до фінансових звітів. Додавання такого пояснювального параграфа не впливає на думку аудитора. Цей параграф розміщують після параграфа, який містить думку аудитора; у ньому, як правило, є фраза про те, що це питання не є підставою для висловлення умовно-позитивної думки.

<sup>8</sup> Див. посилання 2.

<sup>9</sup> Див. посилання 6.

31. **Аудитор повинен модифікувати аудиторський висновок, включивши параграф, який указуватиме на суттєвий фактор, який стосується проблеми безперервності.**
32. **Аудитор повинен модифікувати аудиторський висновок, додавши відповідний параграф, якщо виявлено суттєву невизначеність (яка не стосується проблеми безперервності), усунення якої залежить від майбутніх подій і яка може вплинути на фінансові звіти.** Невизначеність - це фактор, наслідки якого залежать від майбутніх дій (або подій), які суб'єкт господарювання безпосередньо не контролює, але які можуть вплинути на фінансові звіти.
33. Прикладом пояснювального параграфа стосовно суттєвої невизначеності в аудиторському висновку є:
- “На нашу думку... (інші слова є такими, які проілюстровано в параграфі 28, який містить аудиторську думку).
- Не виражаючи умовно-позитивної думки, ми звертаємо увагу на Примітку X до фінансових звітів. Компанія є відповідачем у справі про порушення визначених патентних прав, стягнення роялті та відшкодування втрат. Компанія подала зустрічний позов, наразі відбуваються попередні слухання й розгляд обох позовів. Остаточний результат справи на цей час не можна визначити, а фінансові звіти не передбачають резервів на покриття зобов'язань, які можуть виникнути в результаті рішення суду”.*
- (Приклад пояснювального параграфа, який стосується безперервності, викладено в МСА 570 “Безперервність”).
34. Включення пояснювального параграфа з описом проблеми безперервності або із суттєвою невизначеністю, як правило, вистачає для виконання аудитором своїх обов'язків стосовно цих питань. Однак в екстремальних випадках (наприклад, у випадку наявності різних невизначеностей, суттєвих для фінансових звітів) аудитор може вважати доцільним відмовитися від висловлення думки замість додавання пояснювального параграфа.
35. Крім уведення пояснювального параграфа з описом питань, які впливають на фінансові звіти, аудитор може модифікувати аудиторський висновок, увівши (бажано після параграфа, що містить аудиторську думку) пояснювальний параграф для визначення питань, які не впливають на фінансові звіти. Наприклад, якщо треба внести зміни до іншої інформації, розміщеної у перевіреніх фінансових звітах, а суб'єкт господарювання відмовляється внести такі зміни, то аудитор розглядає включення до аудиторського висновку пояснювального параграфа, який описує суттєву невідповідність. Пояснювальний параграф можна використати й за наявності додаткових зобов'язань стосовно звітності, встановлених законодавством.

**Питання, що впливають на думку аудитора**

36. Аудитор не в змозі висловити безумовно-позитивну думку, якщо є будь-яка з наведених далі обставин, чий вплив на фінансові звіти (на думку аудитора) є або може бути суттєвим:

- а) обмеження обсягу роботи аудитора;
- б) незгода з управлінським персоналом щодо прийнятності обраної облікової політики, методу її застосування або відповідності розкриття інформації у фінансовому звіті.

Обставини, наведені в а), можуть призвести до висловлення умовно-позитивної думки або до відмови від висловлення думки. Обставини, описані в б), можуть призвести до висловлення умовно-позитивної думки або негативної думки. Докладніше про ці обставини йдеться в параграфах 41-46.

37. *Умовно-позитивну думку слід висловити тоді, коли аудитор дійде висновку про неможливість висловлення безумовно-позитивної думки, але вплив будь-якої незгоди з управлінським персоналом чи обмеження обсягу не настільки суттєві та всеохопні, щоб висловити негативну думку або відмовитися від висловлення думки. Умовно-позитивну думку слід висловлювати так: “за винятком” впливу питання, якого стосується модифікація.*

38. *Відмову від висловлення думки слід висловити тоді, коли обмеження обсягу настільки суттєве і всеохопне, що аудитор не в змозі одержати достатні відповідні аудиторські докази, а отже, висловити думку щодо фінансових звітів.*

39. *Негативну думку слід висловлювати лише тоді, коли вплив на фінансові звіти будь-якої незгоди з управлінським персоналом є настільки суттєвим та всеохопним, що (на думку аудитора) недостатньо модифікувати висновок, щоб розкрити неповний характер фінансових звітів.*

40. *Якщо аудитор висловлює думку, відмінну від безумовно-позитивної, він повинен у висновку чітко описати всі обґрунтовані причини і, по змозі, дати кількісний опис можливого впливу на фінансові звіти. Як правило, цю інформацію наводять в окремому параграфі, який передує висловленню думки або відмові від висловлення думки й може містити посилання на докладнішу інформацію у примітках до фінансових звітів.*

## **Обставини, які можуть призвести до висловлення іншої думки, ніж безумовно-позитивна**

### **Обмеження обсягу**

41. Обмеження обсягу роботи аудитора іноді можуть установлюватися суб'єктом господарювання (наприклад, умови завдання визначають, що аудитор не виконуватиме необхідну, на його думку, процедуру). Але якщо обмеження, передбачене умовами завдання, таке, що аудитор вважає за потрібне відмовитися від висловлення думки, то він, як правило, із самого початку не приймає таке обмежене завдання як завдання з аудиту, якщо лише цього не вимагає закон. Аудитор державного сектору не повинен погоджуватися на таке завдання з аудиту, якщо обмеження порушує встановлену законодавством відповідальність аудитора.
42. Обмеження обсягу аудиту можуть бути зумовлені обставинами (наприклад, коли час призначення аудитора не дає йому змоги спостерігати за інвентаризацією наявних запасів). Обмеження може також бути тоді, коли, на думку аудитора, облікові записи суб'єкта господарювання є неправильними або коли аудитор не може проводити аудиторські процедури, які він вважає за потрібні. За таких обставин аудитор намагається виконати обґрунтовані альтернативні процедури, щоб одержати достатні відповідні аудиторські докази, які підтвердять безумовно-позитивну думку.
43. **За існування обмеження обсягу роботи аудитора, що вимагає висловлення умовно-позитивної думки або відмови від висловлення думки, в аудиторському висновку слід описати обмеження та зазначити можливі коригування фінансових звітів, які могли б виявитися необхідними за відсутності обмеження.**
44. Далі наведено приклади цих питань.

*Обмеження обсягу: умовно-позитивна думка*

"Ми провели аудиторську перевірку... (інші слова ідентичні наведеним у вступній частині (параграф 28)).

За винятком зазначеного в наступному параграфі, ми провели аудиторську перевірку відповідно до... (інші слова ідентичні наведеним у частині, що описує обсяг (параграф 28)).

*Ми не спостерігали за інвентаризацією наявних запасів станом на 31 грудня 20X1 р., оскільки ця дата передувала призначенню нас аудиторами Компанії. Через характер облікових записів компанії ми не мали змоги підтвердити кількість запасів за допомогою інших аудиторських процедур.*

*На нашу думку, за винятком впливу коригувань (якщо є такі), які могли б бути потрібними для нашого підтвердження кількості запасів, фінансові звіти справедливо і ... відображають (інші слова ідентичні наведеним у параграфі, що містить аудиторську думку, параграф 28).*

*Обмеження обсягу: відмова від висловлення думки*

*Ми провели аудиторську перевірку балансу компанії ABC станом на 31 грудня 20X1 р. і відповідних звітів про прибутки і збитки та рух грошових коштів за минулий рік. Відповідальність за ці фінансові звіти несе управлінський персонал компанії. (Опустити речення, в якому йдеться про відповідальність аудитора).*

*(Параграф, що описує обсяг аудиту, або опускається, або змінюється відповідно до обставин).*

*(Включити параграф, у якому йдеться про обмеження обсягу):*

*Ми не змогли спостерігати за інвентаризацією наявних запасів і підтвердити дебіторську заборгованість через обмеження компаніїю обсягу нашої роботи.*

*Унаслідок суттєвості питань, про які йдеться в попередньому параграфі, ми не висловлюємо думки щодо фінансових звітів".*

### **Незгода з управлінським персоналом**

45. Аудитор може не погодитися з управлінським персоналом стосовно таких питань, як відповідність обраної облікової політики, метод її застосування або відповідність розкриття інформації у фінансових звітах. **Якщо такі незгоди є суттєвими для фінансових звітів, аудитор повинен висловити умовно-позитивну чи негативну думку.**

46. Далі наведено приклади таких випадків.

*Незгода стосовно облікової політики - невідповідність методів обліку - умовно-позитивна думка*

*"Ми провели аудиторську перевірку... (інші слова ідентичні проілюстрованим у вступній частині (параграф 28)).*

*Ми провели аудиторську перевірку відповідно до... (інші слова ідентичні проілюстрованим у частині, що описує обсяг (параграф 28)).*

*Як зазначено у Примітці X до фінансових звітів, у фінансових звітах не враховано знос, що, на нашу думку, не відповідає Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку. Сума резерву за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р., повинна складати XXX відповідно до прямолінійного методу нарахування зносу з використанням річних норм зносу розміром 5 % для будівель і 20 % для обладнання. Отже, вартість основних засобів слід зменшити на суму нарахованого зносу розміром XXX, а збиток за рік і накопичений дефіцит, відповідно, слід збільшити на XXX і XXX.*

На нашу думку, *за винятком впливу на фінансові звіти питань, про які йдеться в попередньому параграфі, фінансові звіти відображають достовірну і...*" (інші слова ідентичні наведеним у частині, що містить аудиторську думку (параграф 28)).

*Незгода з приводу облікової політики - недостатність розкритої інформації - умовно-позитивна думка*

"Ми провели аудиторську перевірку... інші слова ідентичні наведеним у вступній частині параграф 28)).

Ми провели аудиторську перевірку відповідно до... (інші слова ідентичні наведеним у частині, що описує обсяг (параграф 28)).

*15 січня 19X2 р. компанія випустила облигації на суму XXX з метою фінансування розширення виробництва. Договір про випуск облигацій обмежує виплату грошових дивідендів доходами, отриманими після 31 грудня 19X1 р. На нашу думку, для розкриття цієї інформації вимагається...<sup>10</sup>.*

На нашу думку, *за винятком пропуску інформації, зазначеної в попередньому параграфі, фінансові звіти відображають достовірну і...*" (інші слова ідентичні наведеним у параграфі, що містить аудиторську думку (параграф 28)).

*Незгода з приводу облікової політики - невідповідне розкриття інформації - негативна думка*

"Ми провели аудиторську перевірку... (інші слова ідентичні наведеним у вступній частині (параграф 28)).

Ми провели аудиторську перевірку відповідно до... (інші слова ідентичні наведеним у частині, що описує обсяг (параграф 28)).

*(Параграф(и), в якому (яких) йдеться про незгоду)*

*На нашу думку, внаслідок впливу на фінансові звіти питань, про які йдеться в попередньому параграфі, фінансові звіти не відображають справедливо й достовірно (або не подають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан компанії станом на 31 грудня 20X1 р., а також результат її діяльності та рух грошових коштів за минулий рік, згідно з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (або назвати концептуальну основу фінансової звітності із зазначенням країни походження<sup>11</sup>), і відповідають...<sup>12</sup>."*

<sup>10</sup> Див. посилання 6.

<sup>11</sup> Див. Посилання 2.

<sup>12</sup> Див. Посилання 6.

## Дата набрання чинності

47. Цей переглянутий Стандарт застосовується до аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, які закінчуються 30 вересня 2002 р. або після цієї дати. Застосування до вказаної дати є бажаним.

## Особливості застосування в державному секторі

1. *Хоч основні принципи цього МСА застосовуються при аудиті фінансових звітів у державному секторі, законодавство, що регулює аудит, може визначати характер, зміст і форму аудиторського висновку.*
2. *Цей Стандарт не стосується форми і змісту аудиторського висновку, якщо фінансові звіти складені відповідно до такої основи бухгалтерського обліку, яку встановили законодавством або міністерськими чи іншими директивами і яка призводить до неправдивості фінансових звітів.*
3. *Параграф 17 цього Стандарту вимагає, щоб аудитор чітко вказав концептуальну основу фінансової звітності, яка була використана при підготовці фінансових звітів. Якщо суб'єкт господарювання державного сектору застосував Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку державного сектору як концептуальну основу фінансової звітності, то аудитор повинен чітко зазначити цей факт в аудиторському висновку. Наприклад:*

*"На нашу думку, фінансові звіти справедливо й достовірно відображають або подають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан [суб'єкт господарювання державного сектору] станом на 31 грудня 20X1 р., а також фінансові результати його діяльності та рух грошових коштів за минулий рік, згідно з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку державного сектору".*



**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 700  
(ПЕРЕГЛЯНУТИЙ)**

**ВИСНОВОК НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ЩОДО  
ПОВНОГО ПАКЕТУ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ  
ЗАГАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ<sup>1</sup>**

(Чинний для аудиторських висновків, датованих 31 грудня 2006 р.,  
або пізніше)\*

**ЗМІСТ**

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—3
Аудиторський висновок щодо фінансових звітів .....	4—15
Елементи аудиторського висновку для завдань з аудиту, проведених у відповідності до МСА .....	16—57
Аудиторський висновок .....	58—60
Аудиторський висновок для завдань з аудиту, проведених у відповідності як до МСА, так і стандартів аудиту конкретної країни .....	61—66
Допоміжна інформація, не перевірена аудитом, що надається разом з фінансовими звітами, що пройшли аудиторську перевірку .....	67—71
Дата набуття чинності .....	72

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 700 (переглянутий) “Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСА.

<sup>1</sup> Цей МСА стосується аудиторських висновків про фінансові звіти, як вказано в параграфі 1 цього МСА.

\* МСА 700 (переглянутий) викликав відповідні зміни до МСА 200 “Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів”, МСА 210 “Умови завдань з аудиторської перевірки”, МСА 560 “Подальші події”, МСА 701 “Модифікація висновку незалежного аудитора” та МСА 800 “Висновок незалежного аудитора при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення”. Відповідні зміни до МСА 200, 210, 560 та 800 наведено в додатках до цих стандартів. Новий МСА 701 та відповідні зміни до нього наведено відразу після МСА 700 (переглянутого) в даному виданні.

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо висновку незалежного аудитора, який надається в результаті проведення аудиторської перевірки повного пакету фінансових звітів загального призначення, підготовлених у відповідності до концептуальної основи фінансової звітності, метою якої є досягнення справедливого відображення. Тут також надано рекомендації щодо питань, які аудитор розглядає під час формування думки щодо фінансових звітів. Як вказано в МСА 200 “Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів”, фінансовими звітами загального призначення є фінансові звіти, підготовлені у відповідності до концептуальної основи фінансової звітності, метою якої є задоволення потреб в загальній інформації широкого діапазону користувачів<sup>2</sup>.
2. Цей МСА розглядає обставини, коли аудитор може надати безумовно-позитивний висновок, а необхідності в модифікації звіту аудитора немає. МСА 701 “Модифікація висновку незалежного аудитора” встановлює стандарти та надає рекомендації щодо модифікацій висновку (пояснювального параграфу, умовно-позитивного висновку, відмови від висловлення думки, негативного висновку).
3. МСА 800 “Висновок незалежного аудитора при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення” встановлює стандарти та надає рекомендації щодо форми та змісту аудиторського висновку при виконанні завдань з аудиту:
  - а) повного пакету фінансових звітів, підготовлених у відповідності до іншої концептуальної основи обліку;
  - б) одного з компонентів повного пакету фінансових звітів загального або спеціального призначення, наприклад, окремого звіту, конкретного рахунку, елементів рахунку або статей фінансового звіту;
  - в) виконання контрактних угод; та
  - г) узагальнених фінансових звітів.

## Аудиторський висновок щодо фінансових звітів

4. **Аудиторський висновок повинен містити чітко сформульовану думку щодо фінансових звітів.**
5. Як вказано в МСА 200, метою проведення аудиторської перевірки фінансових звітів є надання аудиторіві можливості висловити думку стосовно того, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності.

<sup>2</sup> Застосування кінцевого речення параграфу 3 та параграфів 37—48 МСА 200 (зміненого внаслідок прийняття МСА 700 (переглянутого)) відкладено до набуття чинності МСА 701 “Висновок незалежного аудитора щодо іншої історичної фінансової інформації” (дата ще не визначена). В усьому іншому МСА 200 (змінений внаслідок прийняття МСА 700 (переглянутого)) чинний для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з 15 грудня 2006 р. або пізніше.

## ВИСНОВОК НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ЩОДО ПОВНОГО ПАКЕТУ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ЗАГАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

6. Крім тих випадків, коли законодавчими або нормативними актами вимагається інакше, у висновку аудитора щодо повного пакету<sup>3</sup> фінансових звітів загального призначення (далі в тексті цього МСА — “фінансові звіти”), підготовленого у відповідності до концептуальної основи фінансової звітності, метою якої є досягнення справедливого відображення, вказується, чи “справедливо та достовірно відображають” або “представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах” інформацію фінансові звіти у відповідності до застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Фрази “справедливо і достовірно відображають” або “представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах” є еквівалентними термінами. Використання однієї з цих фраз в конкретній країні визначається законодавчими або нормативними актами щодо аудиту фінансових звітів в цій країні, або практикою, що склалась в цій країні.
7. В деяких країнах законодавчі або нормативні акти, що стосуються аудиту фінансових звітів, можуть вимагати висловлення думки аудитора іншими фразами, ніж ті, які наведено в параграфі 6. Хоча аудитор і може бути повинен використовувати встановлені фрази, його обов'язки щодо формування висновку, як зазначено в цьому МСА, залишаються тими ж.
8. Якщо фрази, що вимагаються законодавчими або нормативними актами, значно відрізняються від наведених в параграфі 6, аудитор повинен уважно розглянути, чи існує ризик того, що користувачі можуть невірно зрозуміти впевненість, отриману під час проведення аудиторської перевірки фінансових звітів. Так, наприклад, використані фрази можуть справити на читачів враження, що аудитор підтверджує точність сум, наведених в фінансових звітах, а не висловлює думку, чи “справедливо та достовірно відображають” або “представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах” інформацію фінансові звіти. В таких випадках аудитор повинен розглянути, чи можна зменшити ризик непорозуміння вживанням відповідного пояснення в аудиторському висновку (див. МСА 701).

### **Застосовна концептуальна основа фінансової звітності**

9. 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<sup>4</sup>. Як показано в МСА 210 “Умови завдань з аудиторської перевірки”, аудитор не має прийнятних критеріїв оцінки

<sup>3</sup> Як показано в параграфі 35 МСА 200 “Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів”, концептуальна основа фінансової звітності визначає, що входить до повного пакету фінансових звітів. У відповідності до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) повний пакет фінансових звітів включає баланс, звіт про доходи та збитки, звіт про зміни в акціонерному капіталі, звіт про рух грошових потоків, опис важливих аспектів облікової політики та пояснювальні примітки.

<sup>4</sup> Набуття чинності МСА 210 (зміненого внаслідок прийняття МСА 700 (переглянутого)) відкладено до набуття чинності МСА 701 “Висновок незалежного аудитора щодо іншої історичної фінансової інформації” (дата ще не визначена).

фінансових звітів суб'єкта господарювання без прийнятної концептуальної основи фінансової звітності. МСА 200 вказує, що відповідальністю аудиторів є визначення, чи є прийнятною концептуальна основа фінансової звітності, прийнята управлінським персоналом для підготовки фінансових звітів<sup>5</sup>.

10. У випадку фінансових звітів, що підпадають під визначення даного МСА, застосування концептуальної основи фінансової звітності, визначеної як прийнятна для фінансових звітів загального призначення призведе (окрім виняткових випадків, які описано в параграфі 15) до надання фінансових звітів, що дають достовірне представлення інформації. Хоча концептуальна основа фінансової звітності може конкретно і не вказувати, як обліковувати або розкривати всі операції чи події, вона включає достатньо широкі принципи, що можуть бути основою розробки та застосування облікової політики, яка б відповідала концепціям, закладеним вимогами концептуальної основи. Таким чином, концептуальна основа фінансової звітності є для аудиторів контекстом для оцінки достовірності відображення інформації фінансовими звітами включно з питанням, чи підготовлені та представлені фінансові звіти у відповідності до конкретних вимог концептуальної основи фінансової звітності щодо окремих класів операцій, залишків на рахунках та розкриттів.

#### **Формування думки щодо фінансових звітів**

11. **Аудитор повинен оцінити висновки, зроблені завдяки отриманим аудиторським доказам, що будуть основою для формування його думки щодо фінансових звітів.**
12. Формуючи думку щодо фінансових звітів, аудитор оцінює на основі отриманих аудиторських доказів, чи є достатня впевненість, що фінансові звіти, взяті в цілому, не містять суттєвих викривлень. Цей процес включає висновки, чи було отримано достатньо відповідних аудиторських доказів для зменшення ризиків суттєвих викривлень фінансових звітів<sup>6</sup> до прийнятно низького рівня, та оцінку впливу не виправлених ідентифікованих викривлень<sup>7</sup>.
13. Формування думки, чи “справедливо та достовірно відображають” або “представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах” інформацію фінансові звіти відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, включає оцінку, чи були фінансові звіти підготовлені та представлені у відповідності до конкретних вимог застосовної концептуальної основи фінансової звітності щодо окремих класів операцій, залишків на рахунках та розкриттів. Така оцінка вимагає

<sup>5</sup> Див. виноску 2.

<sup>6</sup> Див. МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків”.

<sup>7</sup> Див. МСА 320 “Суттєвість в аудиті”.

ВИСНОВОК НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ЩОДО ПОВНОГО ПАКЕТУ  
ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ЗАГАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

розгляду, (з точки зору застосовної концептуальної основи фінансової звітності) чи:

- а) відповідає застосована облікова політика концептуальній основі фінансової звітності та обставинам;
- б) прийнятні в даних обставинах облікові оцінки, зроблені управлінським персоналом;
- в) є відповідною, надійною, порівняльною та зрозумілою інформація, представлена в фінансових звітах; та
- г) дають фінансові звіти розкриття, що дозволить користувачам зрозуміти вплив суттєвих операцій та подій на інформацію, що міститься в фінансових звітах (наприклад, на фінансовий стан, фінансові результати та грошові потоки, якщо фінансові звіти готуються у відповідності до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ)).

14. Формування думки, чи “справедливо та достовірно відображають” або “представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах” інформацію фінансові звіти відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, включає також оцінку достовірності представлення фінансових звітів. Аудитор розглядає, чи відповідають фінансові звіти (з урахуванням всіх коригувань, зроблених управлінським персоналом в результаті аудиторської перевірки) його розумінню суб’єкта господарювання та його середовища. Аудитор розглядає загальне представлення, структуру та зміст фінансових звітів. Він також розглядає, чи достовірно представляють фінансові звіти, включаючи розкриття в примітках, операції та події, та “справедливо та достовірно відображають” або “представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах” інформацію в контексті концептуальної основи фінансової звітності. Аналітичні процедури, що виконуються наприкінці аудиторської перевірки, допомагають підтвердити висновки, зроблені під час аудиторської перевірки, та прийти до загального висновку щодо достовірності представлення фінансових звітів.

**Винятково виключні обставини, коли застосування концептуальної основи фінансової звітності може призвести до подання дезорієнтуючих фінансових звітів.**

15. Як показано в МСА 210, аудитор розглядає прийнятність концептуальної основи фінансової звітності при вирішенні питання, чи приймати йому завдання<sup>8</sup>. Застосування концептуальної основи фінансової звітності, визначеної як прийнятна для фінансових звітів загального призначення, зазвичай призводить до надання фінансових звітів, що дають достовірне представлення інформації. Однак у винятково виключних обставинах застосування конкретної вимоги концептуальної основи, визначеної як

<sup>8</sup> Див. виноску 4.

прийнятна для фінансових звітів загального призначення, може призвести до подання фінансових звітів, які будуть дезорієнтуючими в конкретних обставинах суб'єкта господарювання. Деякі концептуальні основи фінансової звітності, визначені як прийнятні для фінансових звітів загального призначення, прямо чи непрямо визнають наявність винятково виключних обставин, коли фінансові звіти повинні відійти від конкретної вимоги концептуальної основи задля досягнення достовірності свого представлення та пояснення розкриттів, що вимагаються. Інші концептуальні основи фінансової звітності можуть зовсім оминати такі обставини, хоча й вони будуть прийнятними для фінансових звітів загального призначення. Якщо аудитор зустрічається з обставинами, які приводять його до висновку, що відповідність конкретній вимозі може призвести до подання фінансових звітів, які будуть дезорієнтуючими, він повинен розглянути можливість виникнення необхідності в модифікації свого висновку. Такі модифікації, які будуть відповідати його висновку, залежать від того, як управлінський персонал розглядає це питання в фінансових звітах, та як концептуальна основа фінансової звітності розглядає такі виключні обставини (див. МСА 701).

### **Елементи аудиторського висновку для завдань з аудиту, проведених у відповідності до МСА<sup>9</sup>**

16. Послідовність та логічність висловлення думки аудитора у випадках проведення аудиторської перевірки у відповідності до МСА підвищує довіру до професії на глобальному ринку через легкість ідентифікації аудитів, що виконувались у відповідності до глобально визнаних стандартів. Вона також значно полегшує розуміння читачами та ідентифікацію незвичних обставин, коли вони трапляються.
17. В параграфах 18—60 наведено вимоги до наступних елементів аудиторського висновку для тих аудиторських перевірок, що виконуються у відповідності до МСА:
  - а) заголовок;
  - б) адресат;
  - в) вступний параграф;
  - г) відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти;
  - д) відповідальність аудитора;
  - е) аудиторська думка;
  - є) інші обов'язки стосовно надання висновку;
  - ж) підпис аудитора;

<sup>9</sup> Параграфи 61—66 стосуються аудиторського висновку у тих випадках, коли аудит виконувався у відповідності як до МСА, так і стандартів аудиту конкретної країни.

ВИСНОВОК НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ЩОДО ПОВНОГО ПАКЕТУ  
ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ЗАГАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

- з) дата аудиторського висновку; та
- і) адреса аудитора.

**Заголовок**

- 18. Аудиторський висновок повинен мати заголовок, який би чітко вказував, що це є висновок незалежного аудитора.**
19. Заголовок, що вказує на те, що це є висновок незалежного аудитора, наприклад “Висновок незалежного аудитора”, підтверджує, що аудитор виконав всі відповідні етичні вимоги стосовно незалежності, та відрізняє висновок незалежного аудитора від висновків, зроблених іншими.

**Адресат**

- 20. Висновок аудитора повинен адресуватись у відповідності до обставин завдання.**
21. Національні закони та нормативні акти часто вказують, кому повинен адресуватись аудиторський висновок щодо фінансових звітів загального призначення в даній країні. Зазвичай аудиторський висновок щодо фінансових звітів загального призначення адресується тим, для кого він готувався, як правило, для акціонерів або найвищого управлінського персоналу суб'єкта господарювання, фінансові звіти якого проходять аудиторську перевірку.

**Вступний параграф**

- 22. У вступному параграфі аудиторського висновку вказується суб'єкт господарювання, фінансові звіти якого пройшли аудиторську перевірку, та підтверджується, що фінансові звіти пройшли аудиторську перевірку. У вступному параграфі слід:**

- а) вказати назву кожного з фінансових звітів, що складають повний пакет фінансових звітів;**
- б) зробити посилання на важливі аспекти облікової політики та інші пояснювальні примітки; та**
- в) вказати дату та період, якого стосуються фінансові звіти.**

23. Для виконання цієї вимоги у вступному параграфі вказується, що аудитор перевіряв фінансові звіти суб'єкті господарювання, що додаються та складають [вказати назву повного пакету фінансових звітів, як це вимагається застосовною концептуальною основою фінансової звітності, та дату і період, якого стосуються ці фінансові звіти] та робиться посилання на важливі аспекти облікової політики та інші пояснювальні примітки. В тих випадках, коли аудитор знає, що фінансові звіти будуть включатись в документ, де буде міститись і інша інформація, наприклад, річний звіт, аудитор може, якщо це дозволяє форма представлення, вказати номери сторінок, на яких подані фінансові звіти. Це допоможе

## ВИСНОВОК НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ЩОДО ПОВНОГО ПАКЕТУ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ЗАГАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

читачам ідентифікувати фінансові звіти, яких стосується висновок аудитора.

24. Висновок аудитора стосується повного пакету фінансових звітів, як це визначено застосовною концептуальною основою фінансової звітності. У випадку фінансових звітів, які було підготовлено у відповідності до МСФЗ, в цей пакет входять: баланс, звіт про прибутки та збитки, звіт про зміни в акціонерному капіталі, звіт про рух грошових коштів, опис важливих аспектів облікової політики та інші пояснювальні примітки. В деяких країнах невід'ємною частиною фінансових звітів може бути ще інша додаткова інформація.
25. В деяких випадках від суб'єкта господарювання може вимагатись законодавчими та нормативними актами або стандартами (або суб'єкт господарювання може добровільно піти на це) подання разом з фінансовими звітами допоміжної інформації, яка не вимагається застосовною концептуальною основою фінансової звітності. Наприклад, допоміжна інформація може подаватись для полегшення розуміння користувачем концептуальної основи фінансової звітності або для більш детального роз'яснення конкретної статті у фінансових звітах. Така інформація зазвичай подається або в допоміжних графіках, або в додаткових примітках. Аудиторський висновок може стосуватись (а може й не стосуватись) також і цієї допоміжної інформації. Саме цьому аудитор повинен бути впевненим, що будь-яка допоміжна інформація, якої не стосується аудиторського висновку, є чітко відокремленою, як це вказано в параграфах 67—71.
26. В деяких випадках допоміжна інформація не може бути чітко відокремленою від фінансових звітів внаслідок її природи та способу подання. В таких випадках аудиторський висновок стосується і допоміжної інформації. Наприклад, аудиторський висновок стосується приміток або допоміжних графіків, на які посилаються фінансові звіти. Це також стосується і випадків, коли примітки до фінансових звітів включають пояснення щодо обсягу відповідності фінансових звітів іншій концептуальній основі фінансової звітності.
27. Немає необхідності посилатись у вступному параграфі аудиторського висновку на допоміжну інформацію, що подається як невід'ємна частина фінансових звітів, у тих випадках, коли у вступному параграфі достатньо посилання на примітки в описі компонентів фінансових звітів.

### **Відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти**

28. **Аудитор повинен вказати в своєму висновку, що управлінський персонал несе відповідальність за підготовку та достовірне відображення інформації в фінансових звітах у відповідності до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, та ця відповідальність стосується:**



ВИСНОВОК НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ЩОДО ПОВНОГО ПАКЕТУ  
ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ЗАГАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

- а) розробки, впровадження та застосування внутрішнього контролю щодо підготовки та достовірного відображення інформації в фінансових звітах, що не містять суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилок;**
- б) вибору та застосування відповідної облікової політики; та**
- в) подання облікових оцінок, що є відповідними в даних обставинах.**

29. Фінансові звіти подаються управлінським персоналом. Він несе відповідальність за підготовку та достовірне відображення інформації в фінансових звітах у відповідності до застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Так, наприклад, якщо фінансові звіти готуються у відповідності до МСФЗ, управлінський персонал несе відповідальність за підготовку фінансових звітів, які достовірно відображають фінансовий стан, фінансові результати та рух грошових коштів суб'єкта господарювання у відповідності до МСФЗ. Для цього управлінський персонал розроблює та впроваджує внутрішній контроль<sup>10</sup> для запобігання або виявлення та виправлення викривлень внаслідок шахрайства або помилок та забезпечення внаслідок цього достовірності фінансової звітності суб'єкта господарювання. Підготовка фінансових звітів вимагає від управлінського персоналу використання судження для подання облікових оцінок, що є відповідними в даних обставинах, а також вибору та застосування відповідної облікової політики. Такі судження необхідно робити в контексті застосовної концептуальної основи фінансової звітності.
30. В деяких випадках аудиторів може виявитись необхідним розширити опис відповідальності управлінського персоналу, наведений у параграфі 28, для відображення додаткової відповідальності стосовно підготовки та подання фінансових звітів в контексті конкретної країни або природи суб'єкта господарювання.
31. Термін “управлінський персонал” використовується в даному МСА для опису осіб, які несуть відповідальність за підготовку та достовірне відображення інформації в фінансових звітах. В конкретних країнах може бути необхідним використання інших термінів в залежності від їх законодавчих вимог. Так, наприклад, в деяких країнах може робитись відповідне посилання на найвищий управлінський персонал (наприклад, раду директорів).

<sup>10</sup> В деяких країнах законодавчі або нормативні акти стосовно відповідальності управлінського персоналу можуть конкретно вказувати на відповідальність щодо адекватності облікових книг, записів або облікових систем. Оскільки книги, записи та системи є складовою внутрішнього контролю (як це зазначено в МСА 315 “Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”), параграф 28 не містить конкретних посилань на них, описуючи обов'язки управлінського персоналу.

**Відповідальність аудитора**

32. В аудиторському висновку слід вказувати, що відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо фінансових звітів на основі результатів аудиторської перевірки.
33. В аудиторському висновку слід вказувати, що відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо фінансових звітів на основі результатів аудиторської перевірки, для протиставлення її відповідальності управлінського персоналу за підготовку та достовірне відображення інформації в фінансових звітах.
34. В аудиторському висновку слід вказувати, що аудит проводився у відповідності до Міжнародних стандартів аудиту. У висновку слід також пояснити, що ці стандарти вимагають від аудитора дотримання етичних вимог та відповідного планування і виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень.
35. Посилання на використані стандарти показує читачеві, що аудиторська перевірка виконувалась у відповідності до встановлених стандартів.
36. В МСА 200 вказано, що вимагається до того, щоб аудит виконувався у відповідності до МСА. В параграфі 14 цього стандарту пояснюється, що аудитор не може вказувати, що аудиторська перевірка проводилась у відповідності до МСА, якщо він не виконав вимоги всіх МСА, застосованих до конкретної аудиторської перевірки.
37. В аудиторському висновку слід описати аудит, вказуючи, що:
- а) аудит включає виконання аудиторських процедур для одержання аудиторських доказів щодо сум та розкриттів у фінансових звітах;
  - б) вибір процедур залежить від судження аудитора включно з оцінкою ризиків суттєвого викривлення фінансових звітів внаслідок шахрайства чи помилок. Оцінюючи ризики, аудитор розглядає ті аспекти внутрішнього контролю, що стосуються підготовки та достовірного відображення інформації в фінансових звітах, для розробки аудиторських процедур у відповідності до обставин, а не для висловлювання думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкту господарювання. У випадках, коли аудитор несе відповідальність за висловлювання думки щодо ефективності внутрішнього контролю в зв'язку з аудитом фінансових звітів, аудиторіві не слід вписувати фразу, що розгляд внутрішнього контролю виконується не для висловлювання думки щодо ефективності внутрішнього контролю;

**в) аудит включає і оцінку відповідності використаної облікової політики, коректності облікових оцінок управлінського персоналу та загального представлення фінансових звітів.**

**38. В аудиторському висновку слід вказувати, що аудитор вважає, що отримані аудиторські докази є достатньою та відповідною основою для висловлення аудиторської думки.**

**Думка аудитора**

**39. Безумовно-позитивну думку слід висловити тоді, коли аудитор дійшов висновку, що фінансові звіти справедливо і достовірно відображають (або представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах) відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності.**

**40. Якщо аудитор висловлює безумовно-позитивну думку, в параграфі з висновком чітко вказано висновок аудитора, що фінансові звіти справедливо та достовірно відображають (або представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах) інформацію у відповідності до застосовної концептуальної основи фінансової звітності (крім тих випадків, коли законодавчі чи нормативні акти вимагають від аудитора використовувати інше формулювання висновку; в такому разі слід використовувати формулювання, встановлене цими актами).**

**41. В тих випадках, коли в якості застосовної концептуальної основи фінансової звітності використовуються не Міжнародні стандарти фінансової звітності або Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі, посилання на концептуальну основу фінансової звітності у формулюванні висновку повинно вказувати на країну походження концептуальної основи фінансової звітності.**

**42. Аудиторський висновок вказує, що фінансові звіти “справедливо та достовірно відображають” або “представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах” інформацію, яку ці звіти повинні надавати (що визначається концептуальною основою фінансової звітності). Так, наприклад, у випадку фінансових звітів, підготовлених у відповідності до МСФЗ, аудитор висловлює думку, що фінансові звіти “справедливо та достовірно відображають” або “представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах” інформацію щодо фінансового стану суб’єкта господарювання на кінець періоду, його фінансових показників та руху грошових коштів за період, що скінчився на вказану дату.**

**43. Для інформування читача щодо контексту, в якому аудитор висловлює свою думку, аудиторський висновок ідентифікує застосовну концептуальну основу фінансової звітності, на якій базуються фінансові звіти. В тих випадках, коли в якості застосовної концептуальної основи фінансової звітності використовуються не Міжнародні стандарти**

## ВИСНОВОК НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ЩОДО ПОВНОГО ПАКЕТУ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ЗАГАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

фінансової звітності або Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі, аудиторський висновок повинен вказувати на країну походження концептуальної основи фінансової звітності. Для ідентифікації застосовної концептуальної основи фінансової звітності аудитор використовує таке формулювання, як:

- "... у відповідності до Міжнародних стандартів фінансової звітності", або
- "... у відповідності до облікових принципів, загальноприйнятих в країні Х ..."

44. В тих випадках, коли застосовна концептуальна основа фінансової звітності включає юридичні та нормативні вимоги, аудитор ідентифікує застосовну концептуальну основу фінансової звітності таким чином:

- "... у відповідності до Міжнародних стандартів фінансової звітності та вимог Закону про корпорації країни Х".

### **Інші питання**

45. Стандарти, закони або загальноприйнята практика країни можуть вимагати від аудитора або дозволяти йому детально описувати питання, що надають додаткове пояснення стосовно відповідальності аудитора під час аудиторської перевірки фінансових звітів або стосовно аудиторського висновку щодо звітів. Такі питання можна розглянути в окремому параграфі після аудиторського висновку.

### **Інші обов'язки стосовно надання висновку**

46. В деяких країнах аудитор може мати додаткові обов'язки щодо надання висновків з інших питань, які будуть доповнювати обов'язки аудитора щодо висловлення думки про фінансові звіти. Так, наприклад, аудиторю можуть поставити завдання висловити думку щодо деяких питань, якщо вони привернуть його увагу під час проведення аудиторської перевірки фінансових звітів. З іншого боку, аудиторю можуть поставити завдання виконати додаткові процедури та висловити думку щодо їх результатів, або висловити думку з конкретних питань, наприклад, адекватності облікових книг та записів. Аудиторські стандарти конкретної країни часто дають поради щодо обов'язків аудитора стосовно конкретних додаткових обов'язків під час надання висновку в даній країні.

47. В деяких випадках відповідні стандарти або законодавчі акти можуть вимагати від аудитора або дозволяти йому повідомляти про такі додаткові обов'язки безпосередньо в аудиторському висновку щодо фінансових звітів. В інших випадках відповідні стандарти або законодавчі акти можуть вимагати від аудитора або дозволяти йому повідомляти про них в окремому висновку.

48. **Якщо аудитор описує такі додаткові обов'язки в аудиторському висновку щодо фінансових звітів, це слід робити в окремому розділі висновку відразу за параграфом про аудиторську думку.**
49. Аудитор описує такі додаткові обов'язки в окремому розділі висновку для того, щоб чітко відокремити їх від обов'язків щодо перевірки фінансових звітів та висловлення аудиторської думки.

#### Підпис аудитора

50. **Аудиторський висновок повинен бути підписаним.**
51. Підписання висновку робиться від імені аудиторської фірми, особисто аудитора, або двома підписами, якщо це необхідно в конкретній країні. В деяких країнах від аудитора крім особистого підпису може вимагатись зазначення професійного бухгалтерського ступеню або того, що аудитор або аудиторська фірма визнані відповідним ліцензуючим органом цієї країни.

#### Дата аудиторського висновку

52. **Аудитор датує висновок щодо фінансових звітів датою не раніше, ніж дата, на яку він отримав достатні та відповідні аудиторські докази, на основі яких й буде базуватись його висновок щодо фінансових звітів. До достатніх та відповідних аудиторських доказів належать докази, що було підготовлено повний пакет фінансових звітів суб'єкта господарювання, а особи, які мають на те визнані повноваження, визнали свою відповідальність за них.**
53. Дата аудиторського висновку інформує читача, що аудитор розглянув вплив подій та операцій, відомих аудитору і які мали місце до цієї дати. Відповідальність аудитора щодо подій та операцій, що сталися після дати аудиторського висновку, розглядається в МСА 560 "Подальші події".
54. Оскільки аудитор надає свій висновок щодо фінансових звітів, а відповідальність за самі фінансові звіти несе управлінський персонал, аудитор не може зробити висновок щодо одержання достатніх та відповідних аудиторських доказів до того, як він отримав докази того, що було підготовлено повний пакет фінансових звітів, а управлінський персонал визнав свою відповідальність за них.
55. В деяких країнах законодавчими або нормативними актами встановлюються особи або органи (наприклад, рада директорів), що несуть відповідальність за надання висновку, що було підготовлено повний пакет фінансових звітів, та визначається процес затвердження. В подібних випадках аудитор повинен отримати докази наявності такого затвердження до того, як він буде датувати свій висновок щодо фінансових звітів<sup>11</sup>. В інших країнах процес затвердження не регулюється

<sup>11</sup> Інколи, хоча й дуже рідко, законодавчі та нормативні акти визначають крайню дату в процесі фінансового звітування, на яку аудиторська перевірка повинна бути закінчена.

## ВИСНОВОК НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ЩОДО ПОВНОГО ПАКЕТУ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ЗАГАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

законодавчими та нормативними актами. В такому випадку аудитор бере до уваги процедури, яким слідує суб'єкт господарювання під час підготовки та затвердження фінансових звітів з точки зору найвищих управлінських та управлінських структур, для ідентифікації осіб або органів, що мають повноваження робити висновок, що було підготовлено повний комплект фінансових звітів включно з відповідними примітками.

56. В деяких країнах вимагається фінальне затвердження фінансових звітів акціонерами до їх офіційної публікації. В таких країнах аудитор не потребує очікувати такого фінального затвердження акціонерами для того, щоб зробити висновок, що він отримав достатні та відповідні аудиторські докази. Датою затвердження фінансових звітів з точки зору даного МСА є перша дата, коли особи або органи, що мають відповідні повноваження, визнали, що підготовлено повний комплект фінансових звітів.

### **Адреса аудитора**

57. В аудиторському висновку необхідно зазначити місце перебування в країні, де практикує аудитор.

### **Аудиторський висновок**

58. Аудиторський висновок надається в письмовому вигляді.
59. Визначення “висновок в письмовому вигляді” стосується як документальної копії, так і копії в електронному форматі.
60. Нижче наведено зразок аудиторського висновку, що включає всі ті елементи, що їх було наведено вище. Цей зразок стосується аудиту фінансових звітів, підготовлених у відповідності до МСФЗ, та висловлення безумовно-позитивної думки. При цьому передбачається, що у відповідності до вимог місцевого законодавства аудитор має додаткові обов'язки окрім власне аудиту фінансових звітів.

## ВИСНОВОК НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

*[Відповідний адресат]*

### **Висновок щодо фінансових звітів<sup>12</sup>**

Ми провели аудиторську перевірку фінансових звітів компанії АВС, що включають баланс станом на 31 грудня 20X1 року, звіт про прибутки та збитки, звіт про зміни в акціонерному капіталі, звіт про рух грошових коштів за рік, що минув на зазначену дату, опис важливих аспектів облікової політики та інші пояснювальні примітки.

#### *Відповідальність управлінського персоналу*

Управлінський персонал несе відповідальність за підготовку та достовірне представлення цих фінансових звітів у відповідності до Міжнародних стандартів фінансової звітності. Відповідальність управлінського персоналу охоплює: розробку, впровадження та використання внутрішнього контролю стосовно підготовки та достовірного представлення фінансових звітів, які не містять суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки; вибір та застосування відповідної облікової політики, а також облікових оцінок, які відповідають обставинам.

#### *Відповідальність аудитора*

Нашою відповідальністю є надання висновку щодо цих фінансових звітів на основі результатів нашої аудиторської перевірки. Ми провели аудиторську перевірку у відповідності до Міжнародних стандартів аудиту. Ці стандарти вимагають від нас дотримання етичних вимог, а також планування й виконання аудиторської перевірки для отримання достатньої впевненості, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень.

Аудит передбачає виконання аудиторських процедур задля отримання аудиторських доказів стосовно сум та розкриттів у фінансових звітах. Відбір процедур залежить від судження аудитора. До таких процедур входить і оцінка ризиків суттєвих викривлень фінансових звітів внаслідок шахрайства або помилок. Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються підготовки та достовірного представлення фінансових звітів, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання<sup>13</sup>. Аудит включає також оцінку відповідності використаної облікової політики, прийнятність облікових

<sup>12</sup> Підзаголовок “Висновок щодо фінансових звітів” не потрібен в тих випадках, коли не використовується другий підзаголовок “Висновок щодо інших вимог законодавчих та нормативних актів”.

<sup>13</sup> В тих випадках, коли аудитор несе відповідальність за надання висновку щодо ефективності внутрішнього контролю у зв'язку з аудитом фінансових звітів, це речення повинно виглядати так: “Під час оцінки цих ризиків аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання щодо підготовки та достовірного представлення фінансових звітів для розробки аудиторських процедур, що відповідають обставинам”.

## ВИСНОВОК НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ЩОДО ПОВНОГО ПАКЕТУ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ЗАГАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

оцінок, зроблених управлінським персоналом, та загального представлення фінансових звітів.

Ми вважаємо, що отримали достатні та відповідні аудиторські докази для висловлення нашої думки.

### *Висновок*

На нашу думку фінансові звіти справедливо та достовірно відображають (або “представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах”) фінансовий стан компанії ABC станом на 31 грудня 20X1 року, її фінансові результати та рух грошових коштів за рік, що минув на зазначену дату, у відповідності до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

### **Висновок щодо вимог законодавчих та нормативних актів**

*[Форма та зміст цього розділу аудиторського висновку змінюється відповідно до природи інших обов’язків аудитора щодо надання висновків.]*

*[Підпис аудитора]*

*[Дата аудиторського висновку]*

*[Адреса аудитора]*

## **Аудиторський висновок для завдань з аудиту, проведених у відповідності як до МСА, так і стандартів аудиту конкретної країни**

61. Аудитор може виконувати завдання з аудиту як у відповідності до МСА, так і стандартів аудиту конкретної країни (далі в цьому МСА “національні стандарти аудиту”).
62. Аудиторський висновок повинен посилатись на проведення аудиту у відповідності до Міжнародних стандартів аудиту лише тоді, коли аудитор повністю виконав вимоги всіх Міжнародних стандартів аудиту, що стосуються конкретного завдання.
63. Аудитор може посилатись на те, що аудит виконувався як у відповідності до МСА, так і національних стандартів аудиту в тих випадках, коли аудитор виконує вимоги кожного МСА, який стосується конкретної перевірки, та виконує будь-які додаткові аудиторські процедури, необхідні у відповідності до вимог відповідних стандартів даної країни. Посилання як на МСА, так і на національні стандарти аудиту не може бути прийнятним у випадку наявності конфлікту між вимогами до висновку аудитора в МСА та національних стандартах аудиту, що впливає на висновок аудитора або вимагає в деяких випадках включення в висновок пояснювального параграфу. Так, наприклад, деякі національні стандарти аудиту, забороняють аудитору включати пояснювальний параграф для висвітлення проблем з безперервністю в той час, як МСА



ВИСНОВОК НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ЩОДО ПОВНОГО ПАКЕТУ  
ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ЗАГАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

701 вимагає від аудитора модифікації висновку шляхом включення в нього в таких випадках пояснювального параграфу. У випадку таких конфліктів аудитор у своєму висновку посилається лише на ті стандарти аудиту (МСА або застосовні національні стандарти аудиту), у відповідності до яких готувався аудиторський висновок.

64. В тих випадках, коли аудиторський висновок посилається як на МСА, так і на стандарти аудиту конкретної країни, ця країна або країна походження стандартів повинна чітко вказуватись в аудиторському висновку.
65. У тих випадках, коли аудитор готує свій висновок з використанням структури висновку або формулювань, які вимагаються законодавчими та нормативними актами, чи стандартами аудиту конкретної країни, його висновок повинен вказувати, що аудит виконувався у відповідності до вимог як Міжнародних стандартів аудиту, так і стандартів аудиту конкретної країни, лише тоді, коли аудиторський висновок включає, як мінімум, кожен з наступних елементів:

- а) заголовок;
- б) адресат, у відповідності до обставин завдання;
- в) вступний параграф, де вказано, які фінансові звіти пройшли аудиторську перевірку;
- г) опис відповідальності управлінського персоналу щодо підготовки та достовірного представлення фінансових звітів;
- д) опис відповідальності аудитора щодо надання висновку стосовно фінансових звітів, а також обсягу аудиту включно з:
  - і) посиланням на Міжнародні стандарти аудиту та стандарти аудиту конкретної країни, та
  - ii) описом роботи, яку аудитор виконує під час аудиторської перевірки.
- е) параграф з висновком, в якому наведено висновок аудитора щодо фінансових звітів<sup>14</sup> та посилання на застосовну концептуальну основу фінансової звітності, використану для підготовки фінансових звітів (включно з ідентифікацією країни походження концептуальної основи фінансової звітності для тих випадків, коли не застосовувались Міжнародні стандарти фінансової звітності або Міжнародні стандарти обліку в державному секторі);

<sup>14</sup> Обставини, що змушують аудитора модифікувати свій висновок, розглядаються в МСА 701 "Модифікація висновку незалежного аудитора". В деяких обставинах може виявитись, що аудитор не має змоги висловити свій висновок щодо фінансових звітів тому, що вплив обмежень обсягу аудиту є настільки суттєвим та всеосяжним, що аудитор не може отримати достатніх та відповідних аудиторських доказів. В таких випадках аудитор відмовляється від висловлення думки.

- є) підпис аудитора;
- ж) дата аудиторського висновку; та
- з) адреса аудитора.

66. Законодавчі або нормативні акти конкретної країни можуть вимагати від аудитора використання структури висновку або формулювань у висновку, що відрізняються від встановлених даним МСА. Якщо ці розбіжності стосуються лише структури та формулювань аудиторського висновку, можна вважати, що аудиторський висновок відповідає вимогам МСА до висновків в тому випадку, коли аудиторський висновок включає, як мінімум, кожен з елементів, вказаних в параграфі 65, навіть якщо в ньому використані структура та формулювання, задані національними законодавчими або нормативними актами. В тих випадках, коли конкретні вимоги в конкретній країні не конфліктують з вимогами МСА, аудитор використовує структуру та формулювання, наведені в даному МСА, для того, щоб користувачі могли визнати аудиторський висновок як висновок з аудиту, виконаного у відповідності до МСА.

### **Допоміжна інформація, не перевірена аудитом, що надається разом з фінансовими звітами, що пройшли аудиторську перевірку**

67. Аудитор повинен бути впевненим, що будь-яка допоміжна інформація, що надається разом з фінансовими звітами та не пройшла аудиторську перевірку, чітко відокремлена від фінансових звітів, що пройшли аудиторську перевірку.
68. Як вказувалось в параграфах 25-26, від суб'єкта господарювання може вимагатись, або управлінський персонал може вирішити, додавати до фінансових звітів допоміжну інформацію. Вважається, що аудиторський висновок покриває цю допоміжну інформацію в тих випадках, коли її неможливо чітко відокремити від фінансових звітів внаслідок її природи або способу її подання. В інших випадках законодавчі або нормативні акти можуть не вимагати аудиту допоміжної інформації, а управлінський персонал може не вимагати від аудитора включення допоміжної інформації в обсяг аудиту фінансових звітів. В тих випадках, коли аудит допоміжної інформації проводиться не буде, аудитор розглядає питання, чи не подано допоміжну інформацію таким чином, що вона буде виглядати, ніби її також було перевірено, та звертається в такому випадку до управлінського персоналу з вимогою змінити природу подання інформації. Так, наприклад, аудитор розглядає, де відповідно до фінансових звітів та будь-якої додаткової інформації, що пройшли аудиторську перевірку, подано допоміжну інформацію, та чи чітко визначено її як ту, що не пройшла аудиторську перевірку. Аудитор повинен вимагати від управлінського персоналу прибрати будь-які

## ВИСНОВОК НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ЩОДО ПОВНОГО ПАКЕТУ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ЗАГАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

посилання фінансових звітів на допоміжні графіки або примітки, які не пройшли аудиторську перевірку, тому що розмежування інформації, яка пройшла аудиторську перевірку, та інформації, що не пройшла аудиторську перевірку, буде недостатньо чітким. В тому випадку, коли примітки, що не пройшли аудиторську перевірку, перемішані з примітками, що пройшли аудиторську перевірку, їх легко прийняти за ті, що пройшли аудиторську перевірку. Саме цьому аудитор вимагає від суб'єкта господарювання розміщення інформації, що не пройшла аудит, поза межами пакету фінансових звітів, або, якщо це неможливо в даних обставинах, хоча б розмістити примітки, що не пройшли аудиторську перевірку, всі разом після обов'язкових для фінансових звітів приміток та помітити їх як такі, що не пройшли аудиторську перевірку.

69. Як вказано в параграфі 23, коли аудитору відомо, що фінансові звіти будуть складовою частиною документу, який буде містити й іншу інформацію, аудитор може розглянути питання ідентифікації номерів сторінок, на яких подано фінансові звіти, що пройшли аудиторську перевірку, в своєму висновку, якщо це дозволяє формат подання інформації. Це полегшить для читачів відокремлення фінансових звітів від іншої інформації, якої аудиторський висновок не стосується.
70. **Якщо аудитор доходить висновку, що в представленні суб'єктом господарювання будь-якої допоміжної інформації, яка не пройшла аудит, вона не відокремлена чітко від фінансових звітів, що пройшли аудиторську перевірку, він повинен пояснити в своєму висновку, що ця інформація не була перевірена.**
71. Той факт, що допоміжна інформація не проходить аудиторську перевірку, не звільняє аудитора від обов'язку перечитати її на предмет ідентифікації суттєвих протиріч з фінансовими звітами, що пройшли аудиторську перевірку. Відповідальність аудитора щодо допоміжної інформації, яка не пройшла аудиторську перевірку, співпадає з відповідальністю, що її описано в МСА 720 "Інша інформація в документах, що містять перевірені фінансові звіти".

### Дата набуття чинності

72. Цей МСА набуває чинності для аудиторських висновків, що датуються 31 грудня 2006 року або пізніше.

### Особливості застосування в державному секторі

1. Деякі терміни цього МСА, наприклад, "партнер з завдання" та "фірма", слід розуміти як посилання на їх еквіваленти в державному секторі.
2. В державному секторі законодавчими актами, що регулюють аудит, можуть встановлюватись структура або формулювання, які повинні використовуватись в аудиторському висновку. Якщо аудитор готує свій

ВИСНОВОК НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ЩОДО ПОВНОГО ПАКЕТУ  
ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ЗАГАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

*висновок з використанням структури або формулювань, встановлених цими законодавчими актами, у висновку аудитор повинен посилається на те, що аудит проводиться у відповідності до вимог МСА та законодавчих актів, що регулюють аудит, лише в тому випадку, коли аудиторський висновок включає, як мінімум, кожен з елементів, перерахованих в параграфі 65(а)—(з). Як вказано в параграфі 6б, якщо законодавчі акти, що регулюють аудит, не конфліктують з МСА, аудитор використовує структуру та формулювання, наведені в даному МСА, що полегшить визнання користувачами його висновку як висновку з аудиту, проведеного у відповідності до МСА.*

- 3. Крім цього, такі законодавчі акти можуть встановлювати відповідальність управлінського персоналу та аудиторів стосовно аудиту. Опис її, що включається до аудиторського висновку, повинен відображати вимоги цих законодавчих актів.*

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 701

## МОДИФІКАЦІЯ ВИСНОВКУ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

(чинний для аудиторських висновків, датованих 31 грудня 2006 р.,  
або пізніше)\*

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—4
Питання, що не впливають на думку аудитора .....	5—10
Питання, що впливають на думку аудитора .....	11—15
Обставини, які можуть призвести до надання іншого, ніж безумовно-позитивний, висновку .....	16—21
Дата набуття чинності .....	22

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 701 “Модифікація висновку незалежного аудитора” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСА.

\* Даний МСА встановлює стандарти і надає рекомендації для застосування у тих випадках, коли висновок незалежного аудитора необхідно модифікувати. (МСА) 700 (переглянутий) “Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення” встановлює стандарти і надає рекомендації для застосування у тих випадках, коли аудитор надає безумовно-позитивний висновок, тобто немає потреби в модифікації аудиторського висновку. Обидва МСА набувають чинності для аудиторських висновків, датованих 31 грудня 2006 р., або пізніше.

Цей МСА містить параграфи 29—46 МСА 700 “Аудиторський висновок про фінансову звітність” до того, як останнього було переглянуто. Текст було змінено лише для відповідності тексту прикладів, наведених в цьому МСА, прикладам тексту аудиторського висновку, наведеним в МСА 700 (переглянутому), а також для уточнення, як модифікуючі параграфи необхідно розташовувати в аудиторському висновку стосовно опису інших обов’язків аудитора та висловлення думки щодо цих інших обов’язків на додаток до думки аудитора щодо фінансових звітів. Відповідні стандарти та поради не змінилися. Відповідні зміни не виділено. Цей МСА на даний час знаходиться у процесі перегляду.

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартів і надання рекомендацій для застосування у тих випадках, коли висновок незалежного аудитора необхідно модифікувати, а також формат та зміст модифікацій аудиторського висновку за цих обставин.
2. МСА 700 (переглянутий) “Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення” встановлює стандарти і надає рекомендації щодо формату та змісту висновку незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення, підготовленого відповідно до концептуальної основи фінансової звітності, створеної для досягнення достовірності подання у випадках, коли аудитор надає безумовно-позитивний висновок, тобто немає потреби в модифікації аудиторського висновку. МСА 800 “Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення” встановлює стандарти і надає рекомендації щодо формату та змісту висновку незалежного аудитора для завдань з аудиту спеціального призначення. Цей МСА описує, як модифікується текст аудиторського висновку для таких випадків, як:

*Питання, що не впливають на думку аудитора*

- а) пояснювальний параграф

*Питання, що впливають на думку аудитора*

- а) умовно-позитивна думка,
- б) відмова від висловлення думки; або
- в) негативна думка.

3. Однорідність формату та змісту кожного з типів модифікованих висновків поліпшує розуміння цих висновків користувачами. Саме цьому цей МСА наводить приклади формулювання модифікуючих фраз, які використовуються при наданні модифікованих висновків.
4. Приклади висновків, наведені в цьому МСА, базуються на аудиторському висновкові щодо фінансових звітів загального призначення підприємства, що веде господарську діяльність. Принципи, що стосуються обставин, за яких виникає потреба в модифікації аудиторського висновку, стосуються також і аудиторських висновків при виконанні інших завдань, пов'язаних з аудитом історичної фінансової інформації, наприклад, фінансових звітів загального призначення суб'єктів господарювання іншої природи (наприклад, неприбуткової організації), та завдань з аудиту, які описано в МСА 800; при цьому наведені приклади висновків слід адаптувати відповідно до наявних обставин.

**Питання, що не впливають на думку аудитора**

5. За деяких обставин аудиторський висновок можна модифікувати шляхом додавання в нього пояснювального параграфу, який висвітлює питання, що впливає на фінансові звіти у деяких випадках та включене в примітку до фінансових звітів, яка ширше розглядає це питання. Додавання такого пояснювального параграфу не впливає на думку аудитора. Цей параграф краще розміщувати після параграфу з аудиторською думкою та до розділу з описом інших обов'язків аудитора, якщо такий є. Пояснювальний параграф, як правило, містить посилання на те, що аудиторський висновок не є модифікованим.
6. **Аудитор повинен модифікувати аудиторський висновок, додаючи параграф, що висвітлює суттєве питання, яке стосується проблеми безперервності.**
7. **Аудитор повинен розглянути необхідність модифікування аудиторського висновку додаванням параграфу, якщо існує значна невизначеність (окрім проблеми безперервності), вирішення якої залежить від майбутніх подій та може вплинути на фінансові звіти.** Невизначеність — це проблема, результат якої залежить від майбутніх дій чи подій, що не є під безпосереднім контролем суб'єкта господарювання, але можуть впливати на фінансові звіти.
8. Прикладом пояснювального параграфу стосовно значної невизначеності в аудиторському висновку є:

*“Не висловлюючи умовно-позитивну думку, ми звертаємо увагу на Примітку X до фінансових звітів. Компанія є відповідачем у справі про порушення визначених патентних прав, стягнення роялті та відшкодування втрат. Компанія подала зустрічний позов, наразі відбуваються попередні слухання й розгляд обох позовів. Остаточний результат справи на цей час не можна визначити, а фінансові звіти не передбачають резервів на покриття зобов'язань, які можуть виникнути в результаті рішення суду.”*

(Приклад пояснювального параграфу, який стосується безперервності, наведено в МСА 570 “Безперервність”).

9. Включення пояснювального параграфу з описом проблеми безперервності або із суттєвою невизначеністю, як правило, вистачає для виконання аудитором своїх обов'язків стосовно цих питань. Тим не менш, в складних випадках (наприклад, у випадку наявності декількох невизначеностей, що є важливими для фінансових звітів) аудитор може вважати доцільним відмовитися від висловлення думки замість додавання пояснювального параграфу.
10. Окрім пояснювального параграфу з описом питань, які впливають на фінансові звіти, аудитор може модифікувати аудиторський висновок й

додаванням пояснювального параграфу (краще після параграфу з аудиторською думкою та до розділу з описом інших обов'язків аудитора, якщо такий є) для визначення питань, які не впливають на фінансові звіти. Так, наприклад, якщо треба внести зміни до іншої інформації в документі, що містить перевірені фінансові звіти, а суб'єкт господарювання відмовляється це зробити, аудитор розглядає включення до аудиторського висновку пояснювального параграфу, який описує суттєву невизначеність.

## Питання, що впливають на думку аудитора

11. Аудитор не може висловити безумовно-позитивну думку, коли існує будь-яка з наведених нижче обставин, чий вплив на фінансові звіти (на думку аудитора) є або може бути суттєвим:

- (а) обмеження обсягу роботи аудитора; або
- (б) незгода з управлінським персоналом стосовно прийнятності обраної облікової політики, методу її застосування або адекватності розкриття інформації у фінансовій звітності.

Обставини, наведені в (а), можуть призвести до висловлення умовно-позитивної думки або відмови від висловлення думки. Обставини, наведені в (б), можуть призвести до висловлення умовно-позитивної думки або негативної думки. Більш докладно ці обставини розглянуто в параграфах 16—21.

12. *Умовно-позитивну думку* слід висловити тоді, коли аудитор дійде висновку про неможливість висловлення безумовно-позитивної думки, але вплив будь-якої незгоди з управлінським персоналом чи обмеження обсягу не настільки суттєві та всеохопні, щоб висловити негативну думку або відмовитися від висловлення думки. Умовно-позитивну думку слід висловлювати так: “за винятком” впливу питання, якого стосується модифікація.

13. *Відмову від висловлення думки* слід висловити тоді, коли можливий вплив обмеження обсягу настільки суттєвий та всеохопний, що аудитор не може отримати достатні та відповідні аудиторські докази і, відповідно, висловити думку щодо фінансових звітів.

14. *Негативну думку* слід висловити тоді, коли вплив на фінансові звіти незгоди з управлінським персоналом настільки суттєвий та всеохопний, що (на думку аудитора) модифікація висновку не є адекватною для розкриття оманливого або неповного характеру фінансових звітів.

15. Якщо аудитор висловлює думку, іншу ніж безумовно-позитивна, він повинен чітко описати у висновку всі обґрунтовані причини і, по змозі, дати кількісний опис можливого впливу на фінансові звіти. Як правило, ця інформація наводиться в окремому параграфі, який передує



висловленню думки або відмові від висловлення думки й може містити посилання на докладнішу інформацію, якщо вона є, у примітках до фінансових звітів.

## **Обставини, які можуть призвести до висловлення іншої, ніж безумовно-позитивна, думки**

### **Обмеження обсягу**

16. Обмеження обсягу роботи аудитора може інколи встановлюватись суб'єктом господарювання (коли, наприклад, умови завдання визначають, що аудитор не виконуватиме необхідну на його думку аудиторську процедуру). Тим не менш, якщо обмеження, викликане умовами запропонованого завдання, таке, що аудитор вважає за необхідне відмовитись від висловлення думки, він, як правило, не приймає таке обмежене завдання як завдання з аудиту, якщо цього не вимагає закон. Крім того, аудитор державного сектору не повинен приймати таке завдання з аудиту, якщо обмеження порушує встановлені законом обов'язки аудитора.
17. Обмеження обсягу може встановлюватись обставинами (коли, наприклад, час призначення аудитора не дає йому змоги спостерігати за інвентаризацією наявних запасів). Воно може виникнути і тоді, коли (на думку аудитора) облікові записи суб'єкта господарювання є неадекватними, або коли аудитор не може виконати аудиторську процедуру, яку він вважає за необхідну. За таких обставин аудитор повинен спробувати виконати альтернативні процедури для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів на підтвердження безумовно-позитивної думки.
18. **За існування обмеження обсягу роботи аудитора, що вимагає висловлення умовно-позитивної думки або відмови від висловлення думки, в аудиторському висновку слід описати обмеження та зазначити можливі коригування фінансових звітів, які могли б виявитись необхідними за відсутності обмеження.**
19. Далі наведено приклади цих питань.

#### *Обмеження обсягу: умовно-позитивна думка*

“Ми провели аудиторську перевірку... (інші слова ідентичні наведеним у вступній частині — див. параграф 60 МСА 700 (переглянутого)).

Управлінський персонал несе відповідальність за ...(інші слова ідентичні наведеним у частині про відповідальність управлінського персоналу — див. параграф 60 МСА 700 (переглянутого)).

Нашою відповідальністю є надання висновку щодо цих фінансових звітів на основі результатів нашої аудиторської перевірки. *За винятком*

зазначеного у наступному параграфі, ми провели аудиторську перевірку відповідно до ... ..(інші слова ідентичні наведеним у частині з описом відповідальності аудитора — див. параграф 60 МСА 700 (переглянутого)).

*Ми не спостерігали за інвентаризацією наявних запасів станом на 31 грудня 20X1 р., оскільки ця дата передувала нашому першому призначенню аудиторами Компанії. Через характер облікових запасів Компанії ми не мали змоги підтвердити кількість запасів за допомогою інших аудиторських процедур.*

*На нашу думку, за винятком впливу коригувань, що могли б бути потрібними, якщо б ми були в змозі підтвердити кількість запасів, фінансові звіти справедливо і достовірно відображають .... (інші слова ідентичні наведеним у частині “думка” — див. параграф 60 МСА 700 (переглянутого)).*

*Обмеження обсягу: відмова від висловлення думки*

*“Нас було запрошено зробити аудиторську перевірку фінансових звітів, що додаються, Компанії, які складаються з балансу станом на 31 грудня 20X1 р., та звітів про доходи та видатки та рух грошових коштів за рік, що закінчився на вказану дату, огляду важливих аспектів облікової політики та інших пояснювальних приміток.*

Управлінський персонал несе відповідальність за ...(інші слова ідентичні наведеним у частині про відповідальність управлінського персоналу — див. параграф 60 МСА 700 (переглянутого)).

*(Опустити речення, в якому йдеться про відповідальність аудитора.)*

*(Параграф, що описує обсяг аудиту, або опускається, або змінюється відповідно до обставин.)*

*(Додати параграф з описом обмеження обсягу:*

*Ми не змогли спостерігати за інвентаризацією наявних запасів і підтвердити дебіторську заборгованість через обмеження Компанією обсягу нашої роботи.)*

*Унаслідок суттєвості питань, про які йдеться в попередньому параграфі, ми не висловлюємо думки щодо фінансових звітів.”*

### **Незгода з управлінським персоналом**

20. Аудитор може не погодитись з управлінським персоналом стосовно таких питань, як прийнятність облікової політики, метод її застосування або відповідність розкриття інформації у фінансових звітах. **Якщо такі незгоди є суттєвими для фінансових звітів, аудитор повинен висловити умовно-позитивну або негативну думку.**
21. Далі наведено приклади цих питань.

*Незгода стосовно облікової політики: неприйнятний метод обліку — умовно-позитивна думка*

“Ми провели аудиторську перевірку... (інші слова ідентичні наведеним у вступній частині — див. параграф 60 МСА 700 (переглянутого)).

Управлінський персонал несе відповідальність за ...(інші слова ідентичні наведеним у частині про відповідальність управлінського персоналу — див. параграф 60 МСА 700 (переглянутого)).

Нашою відповідальністю є ... ..(інші слова ідентичні наведеним у частині з описом відповідальності аудитора — див. параграф 60 МСА 700 (переглянутого)).

*Як зазначено у Примітці X до фінансових звітів, у фінансових звітах не враховано амортизацію, що на нашу думку, не відповідає Міжнародним стандартам фінансової звітності. Сума амортизації за рік, що закінчився 31 грудня 20X1 р., повинна складати XXX відповідно до прямолінійного методу нарахування амортизації з використанням річних норм амортизації розміром 5 % для будівель та 20 % для обладнання. Відповідно вартість основних засобів слід зменшити на суму накопиченої амортизації у розмірі XXX, а збиток за рік та накопичений дефіцит слід відповідно збільшити на XXX і XXX.*

На нашу думку, за винятком впливу на фінансові звіти питань, про які йдеться у попередньому параграфі, фінансові звіти справедливо і достовірно відображають .... (інші слова ідентичні наведеним у частині “думка” — див. параграф 60 МСА 700 (переглянутого)).

*Незгода стосовно облікової політики: неадекватність розкриття інформації — умовно-позитивна думка*

“Ми провели аудиторську перевірку... (інші слова ідентичні наведеним у вступній частині — див. параграф 60 МСА 700 (переглянутого)).

Управлінський персонал несе відповідальність за ...(інші слова ідентичні наведеним у частині про відповідальність управлінського персоналу — див. параграф 60 МСА 700 (переглянутого)).

Нашою відповідальністю є ... ..(інші слова ідентичні наведеним у частині з описом відповідальності аудитора — див. параграф 60 МСА 700 (переглянутого)).

*15 січня 20X2 р. Компанія випустила облігації на суму XXX з метою фінансування розширення підприємства. Договір про випуск облігацій обмежує виплату майбутніх грошових дивідендів доходами, отриманими після 31 грудня 19X1 р. На нашу думку розкриття цієї інформації вимагається<sup>1</sup>...*

<sup>1</sup> Посилання на відповідні нормативні акти та закони.

На нашу думку, за винятком пропуску інформації, зазначеної в попередньому параграфі, фінансові звіти справедливо і достовірно відображають .... (інші слова ідентичні наведеним у частині “думка” — див. параграф 60 МСА 700 (переглянутого)).

*Незгода стосовно облікової політики: неадекватність розкриття інформації — негативна думка*

“Ми провели аудиторську перевірку... (інші слова ідентичні наведеним у вступній частині — див. параграф 60 МСА 700 (переглянутого)).

Управлінський персонал несе відповідальність за ...(інші слова ідентичні наведеним у частині про відповідальність управлінського персоналу — див. параграф 60 МСА 700 (переглянутого)).

Нашою відповідальністю є ... (інші слова ідентичні наведеним у частині з описом відповідальності аудитора — див. параграф 60 МСА 700 (переглянутого)).

*(Параграф(и), в якому (яких) йдеться про незгоду.)*

*На нашу думку внаслідок впливу на фінансові звіти питань, про які йдеться в попередньому параграфі, фінансові звіти не відображають достовірно й справедливо (або не подають достовірно в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан Компанії АВС станом на 31 грудня 19Х1 р., а також результат її фінансової діяльності та рух грошових коштів за рік, що закінчився на вказану дату, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.*

## **Дата набуття чинності**

22. Цей МСА набуває чинності для аудиторських висновків, що датуються 31 грудня 2006 року або пізніше.

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 710

## ПОРІВНЯЛЬНІ ДАНІ

(чинний для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або після 15 грудня 2004 р.)\*

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—5
Відповідні числові дані .....	6—19
Порівняльні фінансові звіти .....	20—31
Дата набуття чинності .....	32
Додаток 1. Опис концептуальних основ фінансової звітності стосовно порівняльних даних	
Додаток 2. Приклади аудиторських висновків	

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 710 “Порівняльні дані” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСА.

\* МСА 315 “Розуміння суб’єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”, МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” та МСА 500 “Аудиторські докази” викликали відповідні зміни до МСА 710. Ці зміни чинні для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або після 15 грудня 2004 р.; їх внесено до тексту МСА 710.

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо обов'язків аудитора стосовно порівняльних даних. Цей МСА не стосується ситуацій, коли узагальнені фінансові звіти надаються разом з перевіреними фінансовими звітами (див. МСА 720 “Інша інформація в документах, що містять перевірені фінансові звіти” і МСА 800 “Аудиторський висновок щодо завдань з аудиту спеціального призначення”).
2. **Аудитор повинен визначити, чи відповідають порівняльні дані перевірених фінансових звітів концептуальній основі фінансової звітності у всіх суттєвих аспектах.**
3. Існування відмінностей в концептуальних основах фінансової звітності різних країн призводить до того, що порівняльна фінансова інформація подається в кожній основі по-різному. Наприклад, порівняльними даними в фінансових звітах можуть бути суми (які характеризують фінансовий стан, результати діяльності, грошові потоки), а також відповідне розкриття інформації про суб'єкта господарювання за кілька періодів (залежно від концептуальної основи). Основою та методами подання інформації згідно з посиланнями даного МСА можуть бути:
  - а) *відповідні числові дані*, де сума та розкриття іншої інформації за попередній період є частиною фінансової звітності за поточний період; такі дані призначені для порівняння із сумами та розкриттям іншої інформації за поточний період (в цьому МСА вони мають назву “числові дані поточного періоду”). Ці числові дані не подаються як повні, самостійні фінансові звіти, але вони є невід'ємною частиною фінансових звітів за поточний період і призначені для порівняння з даними поточного періоду;
  - б) *порівняльні фінансові звіти*, що містять суми, які включають числові дані та іншу інформацію за попередній період для порівняння з фінансовими звітами поточного періоду, але які не є частиною фінансових звітів поточного періоду.

(Див. Додаток 1 до цього МСА, де викладено опис різних концептуальних основ фінансової звітності).
4. Порівняльні дані подаються згідно з відповідною концептуальною основою фінансової звітності. Суттєві відмінності аудиторських висновків полягають у тому, що:
  - а) аудиторський висновок стосується тільки фінансових звітів за поточний період щодо відповідних числових даних; тоді як
  - б) аудиторський висновок щодо порівняльних фінансових звітів стосується кожного періоду надання фінансових звітів.

5. Цей МСА надає рекомендації щодо обов'язків аудитора стосовно порівняльних даних і висновку щодо них відповідно до двох концептуальних основ фінансової звітності (наведено в окремих розділах).

## Відповідні числові дані

### Відповідальність аудитора

6. **Аудитор повинен отримати достатні та відповідні аудиторські докази того, що відповідні числові дані відповідають вимогам застосовної концептуальної основи фінансової звітності.** Обсяг аудиторських процедур, які виконуються відносно відповідних числових даних, значно менший за обсяг аудиту показників поточного періоду і зазвичай обмежується тим, що аудитор переконується в правильності розкриття і класифікації відповідних числових даних. Це зумовлює оцінку аудитора того, чи:
- відповідає облікова політика, застосована до відповідних числових даних, обліковій політиці поточного періоду, і чи були здійснені відповідні коригування і (або) розкриття інформації; та
  - узгоджуються відповідні числові дані з сумами та іншими розкриттями інформації за попередній період, і чи були здійснені відповідні коригування і (або) розкриття інформації.
7. Якщо фінансові звіти за попередній період перевіряв інший аудитор, новий аудитор оцінює, чи відповідають відповідні числові дані умовам, викладеним у параграфі 6, і додержуються рекомендацій МСА 510 “Початкове завдання — залишки на початок періоду”.
8. Навіть якщо фінансові звіти за попередній період не перевірялися, новий аудитор визначає, чи відповідають відповідні числові дані умовам параграфа 6, і чи додержуються рекомендацій МСА 510 “Початкове завдання — залишки на початок періоду”.
9. Якщо під час аудиторської перевірки за поточний період аудиторіві стає відомо про можливе суттєве викривлення відповідних показників, він виконує додаткові аудиторські процедури відповідно до обставин.

### Надання висновку

10. **Якщо порівняльні дані наведено у вигляді відповідних числових даних, аудитор повинен надати аудиторський висновок, в якому порівняльні дані не зазначаються окремо, оскільки аудиторська думка стосується фінансових звітів за поточний період в цілому, включаючи відповідні числові дані.**
11. Аудиторський висновок повинен конкретно вказувати на відповідні числові дані тільки за обставин, описаних у параграфах 12, 13, 15 (б) та з 16 по 19 включно.

12. **Якщо раніше наданий аудиторський висновок за попередній період містив умовно-позитивну думку, відмову від висловлення думки або негативну думку, і питання, що призвело до модифікації, є :**
- а) невіршеним і призводить до модифікації аудиторського висновку стосовно числових даних поточного періоду, аудиторський висновок слід модифікувати стосовно відповідних числових даних;**
  - б) невіршеним, але не призводить до модифікації аудиторського висновку стосовно показників поточного періоду, аудиторський висновок слід модифікувати стосовно відповідних числових даних.**
13. Якщо раніше наданий аудиторський висновок за попередній період містив умовно-позитивну думку, відмову від висловлення думки або негативну думку, а питання, що призвело до модифікації, було вирішено і відповідним чином розкрито у фінансових звітах, аудиторський висновок за поточний період зазвичай не стосується попередньої модифікації. Однак, якщо питання є суттєвим для поточного періоду, аудитор може включити відповідний пояснювальний параграф стосовно ситуації.
14. При проведенні аудиторської перевірки фінансових звітів за поточний період, аудитор (за певних незвичайних обставин) може дізнатися про суттєві викривлення, які впливають на фінансові звіти попереднього періоду, щодо яких було надано немодифікований висновок.
15. **За таких обставин, аудитор повинен розглянути рекомендації МСА 560 “Подальші події” та:**
- а) якщо фінансові звіти за попередній період були переглянуті та опубліковані повторно з новим аудиторським висновком, аудитор повинен переконатися в тому, що відповідні числові дані узгоджуються з переглянутими фінансовими звітами;**
  - б) якщо фінансові звіти за попередній період не переглядалися та не були опубліковані повторно, а відповідні числові дані не були належно відкориговані, і/або не було відповідного розкриття інформації, аудитор повинен надати модифікований висновок щодо фінансових звітів за поточний період, беручи до уваги відповідні числові дані, включені до них.**
16. Якщо за обставин, описаних в параграфі 14, фінансові звіти за попередній період не переглядалися, й аудиторський висновок повторно не надавався, але відповідні числові дані були належно відкориговані, та було здійснено відповідне розкриття інформації в фінансових звітах за поточний період, аудитор може включити пояснювальний параграф, в якому описуються обставини з посиланням на відповідне розкриття інформації. З цього приводу аудитор також розглядає рекомендації МСА 560 “Подальші події”.



### **Новий аудитор: додаткові вимоги**

*Фінансові звіти за попередній період, перевірені іншим аудитором*

17. У деяких юрисдикціях новому аудитору дозволяється робити посилання у своєму аудиторському висновку за поточний період на аудиторський висновок попереднього аудитора стосовно відповідних числових даних. **Якщо аудитор вирішує зробити посилання на висновок іншого аудитора, то у висновку нового аудитора слід зазначити:**
- а) що фінансові звіти за попередній період були перевірені іншим аудитором;**
  - б) тип висновку, наданого попереднім аудитором; якщо висновок був модифікований, необхідно вказати причину модифікації;**
  - в) дату того висновку.**

*Неперевірені фінансові звіти за попередній період*

18. **Якщо фінансові звіти за попередній період не перевірялись, то новий аудитор повинен зазначити в аудиторському висновку, що відповідні числові дані не перевірені.** Однак таке твердження не звільняє аудитора від дотримання вимоги виконання відповідних аудиторських процедур стосовно залишків на початок поточного періоду. Бажаним є чітке розкриття інформації у фінансових звітах щодо того, що відповідні показники не перевірені.
19. **Якщо новий аудитор зазначає, що відповідні числові дані суттєво викривлені, йому слід звернутись до управлінського персоналу з проханням про перегляд таких даних, а якщо управлінський персонал відмовляється це зробити, відповідним чином модифікувати аудиторський висновок.**

## **Порівняльні фінансові звіти**

### **Відповідальність аудитора**

20. Аудитор повинен отримати достатні та відповідні аудиторські докази того, що порівняльні фінансові звіти відповідають вимогам застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Для цього аудитор повинен оцінити:
- а) чи відповідає облікова політика попереднього періоду політиці поточного періоду, та чи були здійснені відповідні коригування і (або) розкриття інформації;
  - б) чи відповідають числові дані попереднього періоду сумах і розкриттям інформації у попередньому періоді, та чи були здійснені відповідні коригування і (або) розкриття інформації.
21. Якщо фінансові звіти за попередній період перевірялись іншим аудитором, новий аудитор здійснює оцінку відповідності порівняльних

## ПОРІВНЯЛЬНІ ДАНІ

фінансових звітів умовам, викладеним у параграфі 20, а також дотримується рекомендацій МСА 510 “Початкове завдання — залишки на початок періоду”.

22. Навіть якщо фінансові звіти за попередній період не перевірялись, новий аудитор здійснює оцінку відповідності порівняльних фінансових звітів умовам, викладеним у параграфі 20, а також дотримується рекомендацій МСА 510 “Початкове завдання — залишки на початок періоду”.
23. Якщо під час аудиторської перевірки за поточний період аудитор стає відомо про можливе суттєве викривлення фінансових звітів попереднього періоду, аудитор виконує додаткові аудиторські процедури, доцільні в цих обставинах.

### Надання висновку

24. **Якщо порівняльні дані наведені у вигляді порівняльних фінансових звітів, аудитор повинен надати висновок, у якому конкретно визначені порівняльні дані, оскільки свою думку щодо фінансових звітів аудитор висловлює окремо за кожен період.** Оскільки аудиторський висновок щодо порівняльних фінансових звітів застосовується до кожного фінансового звіту, то аудитор може висловити умовно-позитивну думку, негативну думку або відмову від висловлення думки або включити пояснювальний параграф, який стосуватиметься одного або кількох фінансових звітів за один або декілька періодів, водночас подаючи інший висновок щодо інших фінансових звітів.
25. **Якщо у зв’язку з аудиторською перевіркою за поточний період в аудитора змінюється думка щодо таких фінансових звітів за попередній період (порівняно з раніше вираженою), то аудитор повинен розкрити суттєві причини іншої думки в пояснювальному параграфі.** Це може відбутися, якщо під час аудиторської перевірки за поточний період аудитор дізнається про обставини або події, що суттєво впливають на фінансові звіти за попередній період.

### Новий аудитор: додаткові вимоги

*Фінансові звіти за попередній період, перевірені іншим аудитором*

26. **Якщо фінансові звіти за попередній період були перевірені іншим аудитором:**
  - а) попередній аудитор може повторно надати аудиторський висновок щодо фінансових звітів за попередній період, при цьому новий аудитор надає висновок тільки за поточний період; або
  - б) у висновку, наданому новим аудитором, слід зазначити, що попередній період перевірявся іншим аудитором, а висновок нового аудитора зазначає:

- i) що фінансові звіти за попередній період були перевірені іншим аудитором;
- ii) яким був тип висновку, наданого попереднім аудитором; якщо висновок був модифікований, та зазначити причину модифікації; та
- iii) дату того висновку.

27. Проводячи аудиторську перевірку фінансових звітів за поточний період, новий аудитор (за певних незвичайних обставин) може дізнатись про суттєве викривлення, яке впливає на фінансові звіти попереднього періоду, та щодо яких попередній аудитор надав висновок без модифікації.
28. **За цих обставин новий аудитор повинен обговорити питання з управлінським персоналом і, одержавши його дозвіл, звернутись до попереднього аудитора з пропозицією перерахування фінансових звітів за попередній період. Якщо попередній аудитор погоджується надати новий аудиторський висновок щодо повторно складених фінансових звітів за попередній період, новий аудитор повинен дотримуватися рекомендацій, викладених у параграфі 26.**
29. Якщо за обставин, описаних в параграфі 27, попередній аудитор не погоджується із запропонованим перерахунком або відмовляється надати новий аудиторський висновок щодо фінансових звітів за попередній період, то у вступному параграфі аудиторського висновку можна зазначити, що попередній аудиторський висновок щодо фінансових звітів за попередній період було надано до їх перерахунку. Крім того, якщо новий аудитор проводить аудиторську перевірку і виконує аудиторські процедури, достатні для того, щоб переконатися у відповідності коригувань при повторному складанні, аудитор може включити такий параграф у свій висновок:

“Ми також перевірили коригування, описані в Примітці X, які були здійснені при повторному складанні фінансових звітів за 19X1р. На нашу думку, такі коригування є доцільними і здійснені належним чином”.

*Неперевірені фінансові звіти за попередній період*

30. **Якщо фінансові звіти за попередній період не були перевірені, новий аудитор повинен зазначити в аудиторському висновку, що порівняльні фінансові звіти не перевірені.** Однак таке твердження не звільняє аудитора від дотримання вимоги про виконання відповідних аудиторських процедур стосовно залишків на рахунках на початок поточного періоду. Бажаним є чітке розкриття інформації у фінансових звітах щодо того, що порівняльні фінансові звіти не пройшли аудиторську перевірку.

31. Якщо новий аудитор виявляє, що неперевірені фінансові звіти за попередній період суттєво викривлені, аудитору слід попросити управлінський персонал про перегляд фінансових звітів за попередній період. Якщо управлінський персонал відмовляється зробити це, аудитор повинен відповідним чином модифікувати аудиторський висновок.

### **Дата набуття чинності**

32. Цей МСА набуває чинності для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або пізніше 15 грудня 2004 р.

**Опис концептуальних основ фінансової звітності стосовно порівняльних даних**

1. Порівняльні дані за один або кілька попередніх періодів забезпечують користувачів фінансових звітів інформацією, необхідною для визначення тенденцій і змін, що впливають на діяльність суб'єкта господарювання протягом визначеного періоду часу.
2. Відповідно до концептуальних основ фінансової звітності (явних та неявних), які домінують у певних країнах, можливість порівняння і послідовність є бажаними якостями фінансової інформації. В широкому розумінні можливість порівняння — це якість, що припускає наявність певних загальних характеристик, тоді, як порівняльні дані є зазвичай кількісною оцінкою загальних характеристик. Послідовність — це якість зв'язку між двома показниками бухгалтерського обліку. Послідовність (наприклад, послідовність використання принципів бухгалтерського обліку у різні періоди, тривалість звітних періодів тощо) є обов'язковою умовою для достовірного порівняння.
3. Є дві широкі концептуальні основи фінансової звітності стосовно порівняльних даних: відповідні числові дані і порівняльні фінансові звіти.
4. У межах концептуальної основи відповідних числових даних відповідні числові дані за попередній(і) період(и) є невід'ємною частиною фінансових звітів за поточний період, і їх треба читати разом із сумами та іншими розкриттями інформації за поточний період. Рівень деталізації, поданий у відповідних підсумках і розкриттях інформації, головним чином визначається його доречністю стосовно даних поточного періоду.
5. Концептуальна основа порівняння фінансової звітності передбачає, що порівняльні фінансові звіти за попередній(і) період(и) розглядаються як окремі фінансові звіти. Відповідно, рівень інформації, що міститься в таких порівняльних фінансових звітах (включаючи всі суми звітів, розкриття інформації, посилання та інші пояснювальні твердження залежно від їх важливості), наближається до рівня інформації, поданої у фінансових звітах за поточний період.

## Приклади аудиторських висновків

**Приклад А. Відповідні числові дані: Приклад висновку за обставин, описаних у параграфі 12 (а)**АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК  
(ВІДПОВІДНИЙ АДРЕСАТ)

Ми провели аудиторську перевірку балансу Компанії ABC, що додається<sup>1</sup>, станом на 31 грудня 19X1 р. і відповідних звітів про прибутки і збитки та рух грошових коштів за рік, що закінчився. Відповідальність за ці фінансові звіти несе управлінський персонал Компанії. Ми несемо відповідальність за висловлення думки щодо цих фінансових звітів на підставі аудиторської перевірки.

Ми провели аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику). Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку, щоб одержати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень. Аудит передбачає перевірку шляхом тестування свідчень, які підтверджують суми і розкриття інформації у фінансових звітах. Аудиторська перевірка включає й оцінку застосовуваних принципів бухгалтерського обліку та важливих облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінювання надання фінансових звітів у цілому. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка надає обґрунтовану підставу для висловлення нашої думки.

Як зазначено у Примітці X до фінансових звітів, у фінансових звітах не враховано знос, що, на нашу думку, не відповідає Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку (або вкажіть відповідні національні стандарти і практику). Це є результатом рішення, прийнятого управлінським персоналом на початку попереднього року; і саме це змусило нас висловити умовно-позитивну думку щодо фінансових звітів за цей рік. На основі прямолінійного методу нарахування зносу при річній нормі зносу в розмірі 5 % для будівель і 20 % для обладнання, суму збитку слід збільшити на XXX в 19X1 р. та XXX в 19X0 р., вартість основних засобів слід зменшити на суму нарахованої амортизації на XXX в 19X1 р., та XXX в 19X0 р., накопичений збиток слід збільшити на XXX в 19X1 р. та на XXX в 19X0 р.

На нашу думку, за винятком впливу на фінансові звіти питань, про які йдеться у попередньому параграфі, фінансові звіти справедливо й достовірно відображають (або подають достовірно, в усіх суттєвих аспектах), фінансовий

<sup>1</sup> Можливе посилання на номери сторінок.

## ПОРІВНЯЛЬНІ ДАНІ

стан компанії станом на 31 грудня 19X1 р., результати її діяльності та рух грошових коштів за рік, що закінчився, відповідно до ...<sup>2</sup> (і відповідають<sup>3</sup>...).

### АУДИТОР

Дата

Адреса

АУДИТ

---

<sup>2</sup> Вказати Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку або відповідні національні стандарти.

<sup>3</sup> Посилання на відповідні нормативи або закони.

**Приклад Б. Відповідні числові дані: Приклад висновку за обставин, описаних у параграфі 12 (б)**

**АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК  
(ВІДПОВІДНИЙ АДРЕСАТ)**

Ми провели аудиторську перевірку балансу Компанії АВС, що додається<sup>4</sup>, станом на 31 грудня 19X1 р. і відповідних звітів про прибутки і збитки та рух грошових коштів за рік, що закінчився. Відповідальність за ці фінансові звіти несе управлінський персонал компанії. Ми несемо відповідальність за висловлення думки щодо цих фінансових звітів на підставі аудиторської перевірки.

Ми провели аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику). Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку, щоб утримати обгрунтовану впевненість у тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень. Аудит передбачає перевірку шляхом тестування свідчень, які підтверджують суми і розкриття інформації у фінансових звітах. Аудиторська перевірка включає й оцінку застосовуваних принципів бухгалтерського обліку та важливих облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінювання надання фінансових звітів у цілому. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка надає обгрунтовану підставу для висловлення нашої думки.

Ми не могли спостерігати за підрахунками наявних запасів на початок періоду або переконатися у кількості запасів за допомогою альтернативних заходів, оскільки як ми були призначені аудиторами Компанії протягом 19X0 р. Оскільки запаси на початку періоду входять до визначення результатів діяльності, ми не змогли визначити, чи треба здійснити коригування показників результатів діяльності і нерозподіленого прибутку за 19X0 р. Наш аудиторський висновок щодо фінансових звітів за (період), що закінчився (дата бухгалтерського балансу) 19X0 р. було модифіковано відповідним чином.

На нашу думку, за винятком впливу на відповідні числові дані 19X0 р коригувань (якщо такі були) стосовно результатів діяльності за період, що закінчився 19X0, які могли б бути визначеними нами за необхідні, якби ми мали можливість перевірити запаси на початок періоду станом на ... , фінансові звіти справедливо й достовірно відображають (або представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах), фінансовий стан Компанії станом на 31 грудня 19X1 р., результати її діяльності та рух грошових коштів, за рік, що закінчився, відповідно до ...<sup>5</sup> (і відповідають...<sup>6</sup>).

**АУДИТОР**

Дата

Адреса

<sup>4</sup> Можливе посилання на номери сторінок.

<sup>5</sup> Вказати Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку або відповідні національні стандарти.

<sup>6</sup> Посилання на відповідні нормативи або закони.



**Приклад В. Відповідні числові дані: Приклад висновку за обставин, описаних у параграфі 24**

**АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК  
(ВІДПОВІДНИЙ АДРЕСАТ)**

Ми провели аудиторську перевірку балансу Компанії АВС, що додається<sup>7</sup>, станом на 31 грудня 19X1 р. та 19X0 р., і відповідних звітів про прибутки і збитки та рух грошових коштів за роки, що закінчилися. Відповідальність за ці фінансові звіти несе управлінський персонал Компанії. Ми несемо відповідальність за висловлення думки щодо цих фінансових звітів на підставі наших аудиторських перевірок.

Ми провели аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику). Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку, щоб одержати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень. Аудит передбачає перевірку шляхом тестування свідчень, які підтверджують суми і розкриття інформації у фінансових звітах. Аудиторська перевірка включає й оцінку застосовуваних принципів бухгалтерського обліку та важливих облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінювання надання фінансових звітів у цілому. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка надає обґрунтовану підставу для висловлення нашої думки.

Як зазначено в Примітці X до фінансових звітів, у фінансових звітах не враховано знос, що, на нашу думку, не відповідає Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку (або вказати відповідні національні стандарти і практику) На основі прямолінійного методу нарахування зносу при річній нормі зносу в розмірі 5 % для будівель і 20 % для обладнання, суму збитку слід збільшити на XXX в 19X1 р. та XXX в 19X1 р., вартість основних засобів слід зменшити на суму нарахованого зносу на XXX в 19X1 р. та на XXX в 19X0 р., накопичений збиток слід збільшити на XXX в 19X1 р. та на XXX в 19X0р.

На нашу думку, за винятком впливу на фінансові звіти питань, про які йдеться у попередньому параграфі, фінансові звіти справедливо і достовірно відображають (або представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах), фінансовий стан Компанії станом на 31 грудня 19X1 р., результати її діяльності та рух грошових коштів, за рік, що закінчився, відповідно до ...<sup>8</sup> (і відповідають<sup>9</sup>...).

АУДИТОР

Дата  
Адреса

<sup>7</sup> Можливе посилання на номери сторінок.

<sup>8</sup> Вказати Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку або відповідні національні стандарти.

<sup>9</sup> Посилання на відповідні нормативи або закони.

**Приклад Г. Відповідні числові дані: Приклад висновку за обставин, описаних у параграфі 17**

**АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК  
(ВІДПОВІДНИЙ АДРЕСАТ)**

Ми провели аудиторську перевірку балансу Компанії АВС, що додається<sup>10</sup>, станом на 31 грудня 19X1 р. і відповідних звітів про прибутки і збитки та рух грошових коштів за рік, що закінчився. Відповідальність за ці фінансові звіти несе управлінський персонал компанії. Ми несемо відповідальність за висловлення думки щодо цих фінансових звітів на підставі аудиторської перевірки. Фінансові звіти Компанії станом на 31 грудня 19X0 р., були перевірені іншим аудитором, в висновку якого, датованому 31 березня 19X1 р., висловлено безумовно-позитивну думку щодо цих звітів.

Ми провели аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику). Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку, щоб одержати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень. Аудит передбачає перевірку шляхом тестування свідчень, які підтверджують суми і розкриття інформації у фінансових звітах. Аудиторська перевірка включає й оцінку застосовуваних принципів бухгалтерського обліку та важливих облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінювання надання фінансових звітів у цілому. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка надає обґрунтовану підставу для висловлення нашої думки.

На нашу думку, фінансові звіти справедливо й достовірно відображають (або представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах), фінансовий стан Компанії станом на 31 грудня 19X1 р. та результати її діяльності та руху грошових коштів, за рік, що закінчився, відповідно до ...<sup>11</sup> (і відповідають<sup>12</sup>...).

**АУДИТОР**

Дата

Адреса

<sup>10</sup> Можливе посилання на номери сторінок.

<sup>11</sup> Вказати Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку або відповідні національні стандарти.

<sup>12</sup> Посилання на відповідні нормативи або закони.

**Приклад Д. Порівняльні фінансові звіти: Приклад висновку за обставин, описаних у параграфі 26 (б)**

**АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК**

**(ВІДПОВІДНИЙ АДРЕСАТ)**

Ми провели аудиторську перевірку балансу Компанії АВС, що додається<sup>13</sup>, станом на 31 грудня 19X1 р. і відповідних звітів про прибутки і збитки та рух грошових коштів за рік, що закінчився. Відповідальність за ці фінансові звіти несе управлінський персонал компанії. Ми несемо відповідальність за висловлення думки щодо цих фінансових звітів на підставі аудиторської перевірки. Фінансові звіти Компанії станом на 31 грудня 19X0 р. були перевірені іншим аудитором, у висновку якого, датованому 31 березня 19X1 р., висловлено умовно-позитивну думку, причиною якої є невідповідність резерву сумнівної дебіторської заборгованості.

Ми провели аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику). Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку, щоб одержати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень. Аудит передбачає перевірку шляхом тестування свідчень, які підтверджують суми і розкриття інформації у фінансових звітах. Аудиторська перевірка включає й оцінку застосовуваних принципів бухгалтерського обліку та важливих облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінювання надання фінансових звітів у цілому. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка надає обґрунтовану підставу для висловлення нашої думки.

Зазначена дебіторська заборгованість станом на 31 грудня 19X1 р. ще не погашена, і у фінансових звітах не передбачено резерву на покриття можливого збитку. Отже, резерв по сумнівній дебіторській заборгованості на 31 грудня 19X1 р. і 19X0 р. слід збільшити на XXX, чистий прибуток за 19X0 р. слід зменшити на XXX, а нерозподілений прибуток на 31 грудня 19X1 р. і 19X0 р. зменшити на XXX.

На нашу думку, за винятком впливу на фінансові звіти питання, про яке йдеться у попередньому параграфі, фінансові звіти за 19X1 р., згадані вище, справедливо й достовірно відображають (або представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах), фінансовий стан Компанії станом на 31 грудня 19X1 р., результати її діяльності та рух грошових коштів, за рік, що закінчився, відповідно до ...<sup>14</sup> (і відповідають<sup>15</sup>...).

**АУДИТОР**

Дата

Адреса

<sup>13</sup> Можливе посилання на номери сторінок.

<sup>14</sup> Вказати Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку або відповідні національні стандарти.

<sup>15</sup> Посилання на відповідні нормативи або закони.

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 720

## ІНША ІНФОРМАЦІЯ В ДОКУМЕНТАХ, ЩО МІСТЯТЬ ПЕРЕВІРЕНІ ФІНАНСОВІ ЗВІТИ

(чинний для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або після 15 грудня 2004 р.)\*

### ЗМІСТ

---

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—8
Доступ до іншої інформації. ....	9
Розгляд іншої інформації. ....	10
Суттєві суперечності .....	11—13
Суттєві викривлення факту .....	14—18
Наявність іншої інформації після дати аудиторського висновку .....	19—23

---

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 720 “Інша інформація в документах, що містять перевірені фінансові звіти” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСА.

\* МСА 315 “Розуміння суб’єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”, МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” та МСА 500 “Аудиторські докази” викликали відповідні зміни до МСА 720. Ці зміни чинні для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або після 15 грудня 2004 р.; їх внесено до тексту МСА 720.

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо розгляду аудитором іншої інформації, стосовно якої аудитор не зобов'язаний надавати аудиторський висновок, і яка міститься в документах, до складу яких входять перевірені фінансові звіти. Цей МСА застосовується до річного звіту, але може застосовуватись також і до інших документів, наприклад тих, що використовуються при пропозиції цінних паперів.
2. **Аудитор повинен ознайомитись з іншою інформацією з метою виявлення суттєвих протиріч з перевіреними фінансовими звітами.**
3. “Суттєве протиріччя” є, коли певна інформація суперечить тій інформації, яка міститься у перевірених фінансових звітах. Суттєве протиріччя може викликати сумнів щодо аудиторських висновків, зроблених аудитором згідно з аудиторськими доказами, одержаними раніше, а також викликати сумніви щодо аудиторської думки про фінансові звіти.
4. Як правило, суб'єкт господарювання щорічно публікує документ, який включає перевірені фінансові звіти разом з аудиторським висновком щодо них. Цей документ часто називають “річним звітом”. Публікуючи такий документ, суб'єкт господарювання може до нього включити (керуючись законом або традицією) іншу інформацію (і фінансову, і нефінансову). В цьому МСА така фінансова і нефінансова інформація називається “іншою інформацією”.
5. Прикладами іншої інформації є звіт управлінського персоналу (або найвищого управлінського персоналу) про діяльність суб'єкта господарювання, фінансові результати або основні факти, дані про зайнятість, заплановані капітальні витрати, фінансові коефіцієнти, імена посадових осіб і директорів, а також вибіркові квартальні дані.
6. За певних обставин аудитор має передбачені законом або контрактом зобов'язання з надання окремого висновку щодо іншої інформації. За інших обставин аудитор не має такого зобов'язання. Проте аудитор повинен розглянути іншу інформацію при складанні висновку щодо фінансових звітів, тому що достовірність перевірених фінансових звітів може бути поставлена під сумнів протиріччями, які можуть бути між перевіреними фінансовими звітами та іншою інформацією.
7. В деяких країнах від аудитора вимагають виконання особливих процедур щодо іншої інформації, наприклад, необхідних додаткових даних і проміжної фінансової інформації. Якщо подібної інформації немає, або вона має недоліки, аудиторіві, можливо, доведеться зазначити це в аудиторському висновку.

## ІНША ІНФОРМАЦІЯ В ДОКУМЕНТАХ, ЩО МІСТЯТЬ ПЕРЕВІРЕНІ ФІНАНСОВІ ЗВІТИ

8. Якщо аудитор повинен надати висновок конкретно щодо іншої інформації, то його обов'язки визначаються характером завдання, національним законодавством та професійними стандартами. Якщо аудитор має обов'язки стосовно огляду іншої інформації, йому необхідно дотримуватись рекомендації щодо завдань з огляду у відповідних МСА.

### Доступ до іншої інформації

9. Щоб розглянути іншу інформацію, включену в річний звіт, аудиторіві потрібен своєчасний доступ до такої інформації. Тому аудитор повинен домовитись із суб'єктом господарювання про одержання такої інформації до дати аудиторського висновку. За певних обставин не вся інша інформація може бути наявною до такої дати. У такому разі аудитор повинен дотримуватись рекомендацій, викладених у параграфах 20—23.

### Розгляд іншої інформації

10. Мета та обсяг аудиту фінансових звітів формулюються на основі умови обмеження відповідальності аудитора інформацією, зазначеною в аудиторському висновку. Відповідно аудитор не несе окремої відповідальності за визначення, чи викладено іншу інформацію належним чином.

### Суттєві протиріччя

11. Якщо при ознайомленні з іншою інформацією аудитор виявляє суттєве протиріччя, йому слід визначити, чи треба вносити поправки до перевірених фінансових звітів або до іншої інформації.
12. Якщо необхідно внести поправки до перевірених фінансових звітів, але суб'єкт господарювання відмовляється це зробити, аудитор повинен висловити умовно-позитивну або негативну думку.
13. Якщо необхідно внести поправки до іншої інформації, але суб'єкт господарювання відмовляється це зробити, аудитор повинен розглянути включення до аудиторського висновку пояснювального параграфу, що описує суттєве протиріччя, або здійснити інші заходи. Вжиті заходи (наприклад, ненадання аудиторського висновку або відмова від завдання) залежатимуть від конкретних обставин, а також від характеру та значущості протиріччя. Аудитор повинен також розглянути можливість одержання юридичної консультації щодо подальших дій.

### Суттєві викривлення факту

14. Знайомлячись з іншою інформацією з метою виявлення суттєвих протиріч, аудитор може знайти безперечне суттєве викривлення факту.

ІНША ІНФОРМАЦІЯ В ДОКУМЕНТАХ,  
ЩО МІСТЯТЬ ПЕРЕВІРЕНІ ФІНАНСОВІ ЗВІТИ

15. В цьому МСА “суттєве викривлення факту” в іншій інформації наявне при неправильному поданні або викладенні такої інформації, не пов’язаної з питаннями у перевірених фінансових звітах.
16. **Якщо аудитор виявить, що інша інформація містить суттєве викривлення факту, йому слід обговорити це питання з управлінським персоналом суб’єкту господарювання.** Обговорюючи це питання з управлінським персоналом, аудитор може не мати можливості оцінити достовірність іншої інформації та відповіді управлінського персоналу на запити аудитора; у такому випадку він повинен розглянути, чи існують обґрунтовані розбіжності в судженні або думці.
17. **Якщо аудитор усе-таки вважає, що є безперечне суттєве викривлення факту, він повинен попросити в управлінського персоналу дозвіл на консультацію з компетентною третьою стороною (наприклад, юридичним консультантом суб’єкта господарювання), а також розглянути отримані рекомендації.**
18. **Якщо аудитор дійде висновку, що в іншій інформації міститься безперечне суттєве викривлення факту, але управлінський персонал відмовляється його усунути, аудитор повинен розглянути можливість подальших відповідних заходів.** Вжиті заходи можуть включати письмове повідомлення осіб, які несуть повну відповідальність за загальне управління суб’єктом господарювання, про занепокоєність аудитора щодо іншої інформації та отримання юридичної консультації.

## **Наявність іншої інформації після дати аудиторського висновку**

19. Якщо аудитор не має всієї іншої інформації до дати аудиторського висновку, він повинен ознайомитись з нею при першій нагоді для подальшого виявлення суттєвих протиріч.
20. Якщо при ознайомленні з іншою інформацією аудитор виявляє суттєве протиріччя або дізнається про безперечне суттєве викривлення факту, він визначає, чи є потреба переглянути перевірені фінансові звіти або іншу інформацію.
21. Якщо перегляд фінансових звітів є доречним, треба дотримуватись рекомендацій МСА 560 “Подальші події”.
22. Якщо доцільно переглянути іншу інформацію (за згоди суб’єкта господарювання на перегляд), аудитор повинен виконати процедури, потрібні за цих обставин. Процедури можуть включати перевірку заходів, ужитих управлінським персоналом щодо повідомлення про проведення перегляду осіб, які одержали раніше опубліковані фінансові звіти, аудиторський висновок щодо них та іншу інформацію.

ІНША ІНФОРМАЦІЯ В ДОКУМЕНТАХ,  
ЩО МІСТЯТЬ ПЕРЕВІРЕНІ ФІНАНСОВІ ЗВІТИ

23. **Якщо визнано доцільним переглянути іншу інформацію, але управлінський персонал відмовляється від перегляду, аудитор повинен розглянути можливість вжиття подальших відповідних заходів.** Ужиті заходи можуть включати письмове повідомлення осіб, які несуть повну відповідальність за загальне управління суб'єктом господарювання, про занепокоєння аудитора щодо іншої інформації, та отримання юридичної консультації.

**Особливості застосування в державному секторі**

1. *Цей МСА застосовується в контексті аудиторської перевірки фінансових звітів. У державному секторі аудитор може часто мати передбачену законом або контрактом відповідальність за надання висновку щодо іншої інформації. Як зазначено в параграфі 8 цього МСА, процедури, викладені в цьому МСА, не є достатніми для дотримання вимог законодавства та інших вимог щодо аудиту, наприклад, стосовно висловлення думки щодо достовірності показників діяльності або іншої інформації, що міститься в річному звіті. Було б недоречним застосовувати цей МСА за обставин, коли аудитор зобов'язаний висловити думку щодо такої інформації. За відсутності особливих вимог аудиту щодо "іншої інформації" застосовуються загальні принципи, які викладені в цьому МСА.*



**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 800**  
**АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ПРИ ВИКОНАННІ**  
**ЗАВДАНЬ З АУДИТУ СПЕЦІАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ**

(Чинний стандарт. Додаток 5 містить відповідні зміни до стандарту,  
що набудуть чинності в майбутньому)\*

**ЗМІСТ**

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—2
Загальні міркування .....	3—8
Висновки щодо фінансових звітів, складених відповідно до всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні або національні стандарти бухгалтерського обліку .....	9—11
Висновки щодо компонентів фінансових звітів .....	12—17
Висновки щодо виконання контрактних угод .....	18—20
Висновки щодо узагальнених фінансових звітів .....	21—25
Додаток 1. Приклади висновків щодо фінансових звітів, складених відповідно до всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку	
Додаток 2. Приклади висновків щодо компонентів фінансових звітів	
Додаток 3. Приклади висновків щодо виконання контрактних угод	
Додаток 4. Приклади висновків щодо узагальнених фінансових звітів	
Додаток 5: Відповідні зміни до МСА 800, викликані прийняттям МСА 700 (переглянутого), набувають чинності для аудиторських висновків, датованих 31 грудня 2006 року або пізніше	

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 800 “Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСА

\* МСА 700 (переглянутий) “Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення” викликав відповідні зміни в МСА 800. Ці зміни, що набувають чинності для аудиторських висновків, датованих 31 грудня 2006 року або пізніше, наведено в Додатку до цього МСА.

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення положень і надання рекомендацій у зв'язку з аудиторськими завданнями спеціального призначення, зокрема:
  - фінансові звіти, складені відповідно до всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку;
  - конкретні рахунки, елементи рахунків або статті у фінансовому звіті (в подальшому висновки щодо компонентів фінансових звітів);
  - виконання контрактних угод;
  - узагальнені фінансові звіти.Цей МСА не застосовується при проведенні завдань з огляду, погоджених процедур та підготовки інформації.
2. **Аудитор повинен переглянути й оцінити висновки, зроблені на основі аудиторських доказів, отриманих під час аудиторського завдання спеціального призначення, як підставу для висловлення думки. У звіті слід чітко в письмовій формі висловити думку.**

## Загальні міркування

3. Характер, розрахунок часу та обсягу роботи, яку слід виконати в контексті аудиторського завдання спеціального призначення, варіюватимуться залежно від обставин. Перед тим, як почати виконувати аудиторське завдання спеціального призначення, аудитор повинен переконатися, що угода із замовником визначає точний характер завдання, а також форму і зміст висновку, який буде наданий.
4. Плануючи аудиторську роботу, аудитор повинен чітко зрозуміти мету використання інформації, що міститиметься у висновку, а також те, хто, ймовірно, користуватиметься цією інформацією. Щоб уникнути використання аудиторського висновку в непередбачених цілях, аудитор може зазначити у висновку, з якою метою він надається, і викласти будь-які обмеження щодо його розповсюдження та використання.
5. **До висновку аудитора щодо завдання з аудиту спеціального призначення, крім висновку щодо узагальнених фінансових звітів, слід включити перелічені далі основні елементи, викладені, як правило, за такою схемою:**
  - а) заголовок<sup>1</sup>;

---

<sup>1</sup> У заголовку може бути доречним використання терміна “незалежний аудитор” для того, щоб відрізнити аудиторський висновок від звітів, що можуть бути надані іншими особами, такими як посадові особи суб'єкта господарювання, або від висновків інших аудиторів, які можуть не дотримуватися етичних вимог, що їх додержується незалежний аудитор.

- б) адресат;
- в) вступний параграф;
  - і) опис перевіреної фінансової інформації;
  - ii) положення про відповідальність управлінського персоналу суб'єкта господарювання та відповідальність аудитора;
- г) параграф, що описує обсяг характер аудиторської перевірки);
  - і) посилання на МСА, які застосовуються до аудиторських завдань спеціального призначення, або на відповідні національні стандарти чи практику;
  - ii) опис роботи, виконаної аудитором;
- г) параграф, що містить думку стосовно фінансової інформації;
- д) дата звіту;
- е) адреса аудитора;
- е) підпис аудитора.

Бажано дотримуватися відповідності форми і змісту аудиторського висновку, оскільки це сприяє кращому його розумінню користувачем.

- 6. Якщо суб'єкт господарювання надає фінансову інформацію державним органам, довіреним особам, страховим компаніям та іншим організаціям, то може бути встановлено формат аудиторського висновку. Такі висновки за встановленим форматом можуть не відповідати вимогам цього МСА. Наприклад, визначений висновок може вимагати підтвердження факту, якщо є доречним висловлення думки з питань, що виходять за межі обсягу аудиту, або може не включати суттєві формулювання. **Якщо треба надати висновок у визначеній формі, аудитор повинен розглянути суть і формулювання визначеного висновку і (за потреби) внести необхідні зміни, згідно з вимогами цього МСА, змінивши формулювання або додавши окремий висновок.**
- 7. Коли інформація, щодо якої аудитор надає висновок, ґрунтується на виконанні угоди, то аудитор повинен розглянути, чи не вніс управлінський персонал суттєвих змін до тлумачення угоди, готуючи інформацію. Тлумачення є суттєвим, якщо прийняття іншого обґрунтованого тлумачення викликало б суттєві розбіжності у фінансовій інформації.
- 8. **Аудитор повинен розглянути, чи достатньо розкриті у фінансовій інформації будь-які суттєві тлумачення завдання, на яких вона ґрунтується.** В аудиторському висновку щодо завдання з аудиту спеціального призначення аудитор може зробити посилання на примітку в фінансовій інформації, яка подає опис таких тлумачень.

## **Висновки щодо фінансових звітів, складених відповідно до всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку**

9. Всеохопна основа бухгалтерського обліку містить ряд критеріїв, використовуваних при підготовці фінансових звітів; ці критерії застосовуються до всіх суттєвих статей і мають ґрунтовне підтвердження. Фінансові звіти можуть бути складені для спеціального призначення відповідно до всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку (“інша всеохопна основа бухгалтерського обліку”). Сукупність бухгалтерських методів або процедур, призначених для виконання конкретних завдань, не є всеохопною основою бухгалтерського обліку. Інші всеохопні концептуальні основи фінансової звітності можуть включати:
- висновки щодо фінансових звітів, складених відповідно до всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні або національні стандарти бухгалтерського обліку;
  - ті, що використовуються суб’єктом господарювання для складання декларації про доходи;
  - основа, за якою обліковуються надходження та виплати грошових коштів;
  - положення про фінансову звітність, ухвалені державним регулювальним органом.
10. До аудиторського висновку щодо фінансових звітів, складених відповідно до іншої всеохопної основи бухгалтерського обліку, слід включити твердження, яке зазначає застосувану основу бухгалтерського обліку, або слід зробити посилання на примітку до фінансових звітів з такою інформацією. Думка повинна констатувати, чи складено фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах відповідно до визначеної основи бухгалтерського обліку. Терміни, які використовуються для висловлення аудиторської думки, такі: “справедливо й достовірно відображають” або “подають достовірно в усіх суттєвих аспектах” (ці терміни еквівалентні). У Додатку 1 до цього МСА наведено приклади аудиторських висновків щодо фінансових звітів, підготовлених відповідно до іншої всеохопної основи бухгалтерського обліку.
11. Аудитор розглядає, чи свідчить назва або примітки до фінансових звітів про те, що вони не підготовлені відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку чи національних стандартів. Наприклад, фінансовий звіт, підготовлений для цілей оподаткування, може мати

назву “Звіт про доходи й витрати стосовно розрахунку податку на прибуток”. **Якщо фінансові звіти, підготовлені відповідно до іншої всеохопної основи, не мають відповідної назви або якщо основа бухгалтерського обліку невідповідно розкрита, то аудитор повинен надати відповідним чином модифікований висновок.**

## Висновки щодо компонентів фінансових звітів

12. Аудитора можуть просити висловити думку щодо одного чи кількох компонентів фінансових звітів (наприклад, щодо дебіторської заборгованості, запасів, нарахування премій працівникам чи резерву для сплати прибуткового податку). Таке завдання можна виконувати як окреме завдання чи одночасно з аудитом фінансових звітів суб'єкта господарювання. Однак результати виконання такого завдання не відображаються в аудиторському висновку щодо фінансових звітів у цілому, а отже, аудитор повинен висловити думку лише щодо того, чи підготовлений перевірений компонент в усіх суттєвих аспектах відповідно до визначеної основи бухгалтерського обліку.
13. Багато статей фінансових звітів взаємозалежні (наприклад, реалізація й дебіторська заборгованість, запаси і кредиторська заборгованість). Тому, готуючи аудиторський висновок щодо компонента фінансових звітів, аудитор не завжди здатен проаналізувати окремо предмет аудиторської перевірки і йому треба перевірити іншу фінансову інформацію. **Визначаючи обсяг роботи, аудитор повинен розглянути ті статті фінансових звітів, які є взаємопов'язаними й можуть вплинути на інформацію, щодо якої треба висловити аудиторську думку.**
14. **Аудитор повинен розглянути поняття суттєвості стосовно того компонента фінансових звітів, щодо якого готується висновок.** Наприклад, окремий залишок на рахунку, порівняно з фінансовими звітами в цілому, дає меншу основу для визначення суттєвості. Отже, аудиторська перевірка є ширшою, ніж перевірка того самого компонента у зв'язку зі складанням висновку щодо фінансових звітів у цілому.
15. Щоб у користувачів не створилося враження, що висновок стосується всіх фінансових звітів, аудитор повинен порадити замовникові не додавати до фінансових звітів суб'єкта господарювання висновок щодо компонента.
16. **До аудиторського висновку стосовно компонента фінансових звітів слід включити твердження, яке вказує на основу бухгалтерського обліку, відповідно до якої цей компонент наданий, або посилання на угоду, яка визначає цю основу.** Аудиторська думка повинна констатувати чи відповідає складений компонент визначеній основі бухгалтерського обліку в усіх суттєвих аспектах. У Додатку 2 до цього МСА наведено приклади аудиторських висновків щодо компонентів фінансових звітів.

17. **Висловлюючи негативну думку або відмовляючись від висловлення думки щодо фінансових звітів у цілому, аудитор повинен підготувати висновок щодо компонентів фінансових звітів лише тоді, коли ці компоненти не настільки великі, щоб скласти більшу частину фінансових звітів.** Інакше думка щодо всіх фінансових звітів втрачає своє значення.

## **Висновки щодо виконання контрактних угод**

18. Аудиторів, можливо, треба буде надати висновок щодо виконання суб'єктом господарювання визначених контрактних угод (наприклад, договорів про випуск облігацій або угод про надання позик). Такі договори, як правило, вимагають від суб'єкта господарювання виконання визначених умов, наприклад, виплати відсотків, забезпечення визначених фінансових коефіцієнтів, обмеження виплат дивідендів і використання доходів від продажу майна.
19. **Завдання з висловлення думки щодо виконання суб'єктом господарювання контрактних угод слід виконувати лише тоді, коли аспекти виконання в цілому стосуються питань бухгалтерського обліку й фінансових питань, які не виходять за межі професійної компетенції аудитора.** Однак, якщо окремі питання, котрі є складовою частиною завдання, перебувають поза компетенцією аудитора, аудитор повинен розглянути необхідність використання роботи експерта.
20. **У висновку слід вказати, чи виконав суб'єкт господарювання, на думку аудитора, конкретні контрактні угоди.** У Додатку 3 до цього МСА наведено приклади аудиторського висновку щодо виконання контрактних угод (окремий висновок і висновок, що додається до фінансових звітів).

## **Висновок щодо узагальнених фінансових звітів**

21. Суб'єкт господарювання може підготувати фінансові звіти, які узагальнюють перевірені аудитором річні фінансові звіти, для інформування груп користувачів, зацікавлених лише в основній інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання й результати його діяльності. **Якщо аудитор не висловив думки щодо фінансових звітів, на підставі яких складено узагальнені фінансові звіти, то аудитор не повинен надавати висновок щодо них.**
22. Узагальнені фінансові звіти містять менше подробиць, ніж річні перевірені аудитором фінансові звіти. Тому такі фінансові звіти повинні зазначати узагальнений характер інформації й містити попередження, що для кращого розуміння фінансового стану суб'єкта господарювання та результатів його діяльності узагальнені фінансові звіти слід читати разом з останніми перевіреними фінансовими звітами суб'єкта

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ПРИ ВИКОНАННІ ЗАВДАНЬ  
З АУДИТУ СПЕЦІАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

господарювання, які включають розкриття всієї інформації, що її вимагає відповідна концептуальна основа фінансової звітності.

23. Узагальнені фінансові звіти повинні мати належну назву, в якій відзначається, що основою для них стали перевірені аудитором фінансові звіти, наприклад: “Узагальнені фінансові звіти, підготовлені на підставі перевірених аудитором фінансових звітів за рік, що закінчився 31 грудня 19X1 р.”.
24. Узагальнені фінансові звіти не містять усієї інформації, що її вимагає концептуальна основа фінансової звітності для підготовки річних фінансових звітів, які перевіряються аудитором. Отже, такі формулювання, як “справедливо й достовірно відображають” або “подають достовірно в усіх суттєвих аспектах” не використовуються аудитором при висловленні думки щодо узагальнених фінансових звітів.
25. До аудиторського висновку щодо узагальнених фінансових звітів слід включити розташовані в запропонованому далі порядку такі основні елементи:
  - а) заголовок<sup>2</sup>;
  - б) адресат;
  - в) опис перевірених аудитором фінансових звітів, що стали підставою для складання узагальнених фінансових звітів;
  - г) посилання на дату аудиторського висновку щодо первинних фінансових звітів і на тип аудиторської думки про таку звітність;
  - г) думка про те, чи відповідає інформація, що міститься в узагальнених фінансових звітах, інформації у перевірених аудитором первинних фінансових звітах. Якщо аудитор надав модифікований висновок щодо первинних фінансових звітів, але впевнений в узагальнених фінансових звітах, то в аудиторському висновку слід констатувати, що хоч узагальнені фінансові звіти й не суперечать первинним фінансовим звітам, їх складено на підставі фінансових звітів, щодо яких надано модифікований аудиторський висновок;
  - д) твердження або посилання на примітку в узагальнених фінансових звітах, яка вказує, що для кращого розуміння результатів фінансової діяльності та стану суб’єкта господарювання, а також обсягу проведеного аудиту, узагальнені фінансові звіти слід читати разом з первинними фінансовими звітами та аудиторським висновком щодо них;
  - е) дата звіту;
  - є) адреса аудитора;
  - ж) підпис аудитора.

<sup>2</sup> Див. посилання 1.

## АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ПРИ ВИКОНАННІ ЗАВДАНЬ З АУДИТУ СПЕЦІАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

У Додатку 4 до цього МСА наведено приклади аудиторських висновків щодо узагальнених фінансових звітів.

### **Особливості застосування в державному секторі**

- 1. Деякі із завдань, що розглядаються в умовах приватного сектору як “завдання спеціального призначення”, не є такими в умовах державного сектору. Наприклад, висновки щодо фінансових звітів, складених відповідно до всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку, в державному секторі є радше нормою, ніж виключенням. Це слід узяти до уваги й забезпечити аудитора рекомендаціями стосовно його відповідальності щодо оцінки того, чи призведе облікова політика до неправдивої інформації.*
- 2. Слід також мати на увазі, що аудиторські висновки державного сектору зазвичай є загальнодоступними, а тому неможливо обмежити їх використання особливою групою користувачів.*



## **Приклади висновків щодо фінансових звітів, складених відповідно до всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку**

### **Звіт про надходження і виплату грошових коштів**

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ДЛЯ...

Ми перевірили звіт Компанії ABC про надходження і виплату грошових коштів за рік, що закінчився 31 грудня 19X1 р.<sup>3</sup> Відповідальність за підготовку цього звіту несе управлінський персонал Компанії ABC. Ми несемо відповідальність за висловлення думки щодо звіту, який додається, на підставі нашої аудиторської перевірки.

Ми провели аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику). Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку, щоб одержати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансовий звіт не містить суттєвих викривлень. Аудит передбачає перевірку шляхом тестування доказів, які підтверджують суми та розкриття інформації у фінансовому звіті. Аудиторська перевірка включає й оцінювання застосовуваних принципів бухгалтерського обліку та суттєвих облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінювання подання фінансового звіту в цілому. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка дає обґрунтовану підставу для висловлення нашої думки.

Політика Компанії передбачає підготовку звіту, що додається, на основі надходжень і виплат коштів. На цій основі доходи визнаються на момент надходження, а не на момент виникнення дебіторської заборгованості, а витрати визнаються на момент сплати, а не на момент нарахування.

На нашу думку, фінансовий звіт, що додається, справедливо й достовірно відображає (або подає достовірно, в усіх суттєвих аспектах) отримані доходи й понесені витрати Компанії станом на 31 грудня 19X1 р., результат її діяльності та рух грошових коштів за рік, що закінчився, згідно з касовим методом обліку надходжень і витрат, описаним у Примітці X.

АУДИТОР

Дата

Адреса

<sup>3</sup> Надати відповідну вказівку, посилаючись на номери сторінок або зазначаючи конкретний звіт.

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ПРИ ВИКОНАННІ ЗАВДАНЬ  
З АУДИТУ СПЕЦІАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

**Фінансові звіти, складені стосовно розрахунку податку на прибуток**

**АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ДЛЯ ...**

Ми перевірили фінансові звіти, складені стосовно розрахунку податку на прибуток Компанії АВС, що додаються, за рік, що закінчився 31 грудня 19X1 р.<sup>4</sup> Відповідальність за підготовку цих звітів несе управлінський персонал Компанії АВС. Ми несемо відповідальність за висловлення думки щодо звітів на підставі нашої аудиторської перевірки.

Ми провели аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику). Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку, щоб одержати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень. Аудит передбачає перевірку шляхом тестування доказів, які підтверджують суми та розкриття інформації у фінансових звітах. Аудиторська перевірка включає й оцінювання застосовуваних принципів бухгалтерського обліку та суттєвих облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінювання подання фінансових звітів у цілому. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка дає обґрунтовану підставу для висловлення нашої думки.

На нашу думку, фінансові звіти справедливо й достовірно відображають (або подають достовірно в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан Компанії станом на 31 грудня 19X1 р., а також її прибутки та витрати за рік, що закінчився, згідно з основою бухгалтерського обліку що її використовують стосовно оподаткування прибутку), описаною у Примітці X.

АУДИТОР

Дата

Адреса

---

<sup>4</sup> Див. посилання 3.

## Приклади висновків щодо компонентів фінансових звітів

### Реєстр дебіторської заборгованості

#### АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ДЛЯ ...

Ми перевірили реєстр дебіторської заборгованості Компанії АВС, який додається, за рік, що закінчився 31 грудня 19X1 р.<sup>5</sup> Відповідальність за підготовку цього звіту несе управлінський персонал Компанії АВС. Ми несемо відповідальність за висловлення думки щодо реєстру на підставі нашої аудиторської перевірки.

Ми провели аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику). Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку, щоб одержати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень. Аудит передбачає перевірку шляхом тестування доказів, які підтверджують суми та розкриття інформації у фінансових звітах. Аудиторська перевірка включає й оцінювання застосовуваних принципів бухгалтерського обліку та суттєвих облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінювання подання фінансових звітів у цілому. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка дає обґрунтовану підставу для висловлення нашої думки.

На нашу думку, реєстр дебіторської заборгованості справедливо й достовірно відображає (або подає достовірно, в усіх суттєвих аспектах) стан дебіторської заборгованості Компанії станом на 31 грудня 19X1 р., відповідно до ...<sup>6</sup>

АУДИТОР

Дата

Адреса

<sup>5</sup> Див. посилання 3.

<sup>6</sup> Зазначити відповідні національні стандарти або зробити посилання на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку чи на будь-яку іншу описану основу бухгалтерського обліку.

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ПРИ ВИКОНАННІ ЗАВДАНЬ  
З АУДИТУ СПЕЦІАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

**Реєстр участі у прибутках**

**АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ДЛЯ...**

Ми перевірили реєстр участі DEF у прибутках, який додається, за рік, що закінчився 31 грудня 19X1 р.<sup>7</sup> Відповідальність за підготовку цього реєстру несе управлінський персонал компанії ABC. Ми несемо відповідальність за висловлення думки щодо реєстру на підставі нашої аудиторської перевірки.

Ми провели аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику). Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку, щоб одержати обґрунтовану впевненість у тому, що реєстр не містить суттєвих викривлень. Аудит передбачає перевірку шляхом тестування доказів, які підтверджують суми та розкриття інформації у фінансових звітах. Аудиторська перевірка включає й оцінювання застосовуваних принципів бухгалтерського обліку та суттєвих облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінювання подання реєстру в цілому. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка дає обґрунтовану підставу для висловлення нашої думки.

На нашу думку, реєстр справедливо й достовірно відображає (або подає достовірно, в усіх суттєвих аспектах) участь DEF у прибутках Компанії станом на 31 грудня 19X1 р., згідно з умовами трудової угоди між DEF і Компанією, датованої 1 червня 19X0.

АУДИТОР

Дата

Адреса

---

<sup>7</sup> Див. посилання 3.

## Приклади висновків щодо виконання контрактних угод

### Окремий висновок

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ДЛЯ...

Ми провели аудиторську перевірку Компанії ABC на предмет дотримання принципів бухгалтерського обліку й фінансової звітності, викладених у розділах XX-XXX Контракту, укладеного з банком DEF 15 травня 19X1 р.

Ми провели аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, які застосовуються при аудиті виконання контрактних угод (або вказати відповідні національні стандарти і практику). Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку, щоб одержати обґрунтовану впевненість у тому, що Компанія ABC виконала відповідні розділи Контракту. Аудит передбачає перевірку шляхом тестування. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка дає обґрунтовану підставу для висловлення нашої думки.

На нашу думку, Компанія в усіх суттєвих аспектах виконала контрактні угоди (за розділами Контракту, зазначеними в попередніх параграфах) щодо дотримання принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, станом на 31 грудня 19X1 р.

АУДИТОР

Дата

Адреса

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ПРИ ВИКОНАННІ ЗАВДАНЬ  
З АУДИТУ СПЕЦІАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

**Висновок, який супроводжує фінансові звіти**

**АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ДЛЯ...**

Ми провели аудиторську перевірку балансу компанії ABC, який додається, станом на 31 грудня 19X1 р., а також відповідних звітів про прибутки і збитки та рух коштів за рік, що закінчився (можливе посилання на номери сторінки). Відповідальність за ці фінансові звіти несе управлінський персонал компанії. Ми несемо відповідальність за висновки щодо цих фінансових звітів на підставі аудиторської перевірки.

Ми провели також аудиторську перевірку Компанії ABC щодо дотримання принципів бухгалтерського обліку й фінансової звітності, викладених у розділах XX-XX Контракту, укладеного з банком DEF 15 травня 19X1 р.

Ми провели аудиторську перевірку згідно з Міжнародними стандартами аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику). Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку, щоб одержати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень, а також що Компанія ABC виконала відповідні розділи Контракту. Аудит передбачає перевірку шляхом тестування доказів, які підтверджують суми розкриття інформації у фінансових звітах. Аудиторська перевірка включає й оцінювання застосовуваних принципів бухгалтерського обліку та суттєвих облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінювання надання звітів у цілому. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка надає обґрунтовану підставу для висловлення нашої думки.

На нашу думку:

- а) фінансові звіти справедливо й достовірно відображають (або подають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан компанії станом на 31 грудня 19X1 р. та результат її діяльності і рух грошових коштів, за рік, що закінчився, відповідно до.. (і відповідають...);
- б) компанія в усіх суттєвих аспектах виконала контрактні угоди щодо дотримання принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, за зазначеними в попередніх параграфах розділами контракту, станом на 31 грудня 19X1 р

АУДИТОР

Дата

Адреса

## Приклади висновків щодо узагальнених фінансових звітів

**Якщо висловлено безумовно-позитивну думку щодо річних фінансових звітів, перевірених аудитором**

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ДЛЯ ...

Ми провели аудиторську перевірку фінансових звітів компанії ABC за рік, що закінчився 31 грудня 19X0 р, на підставі яких складено (згідно з Міжнародними стандартами аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику)) узагальнені фінансові звіти<sup>8</sup>. У нашому висновку, датованому 10 березня 19X1, ми висловили безумовно-позитивну думку щодо фінансових звітів, на підставі яких складено узагальнені фінансові звіти.

На нашу думку, узагальнені фінансові звіти, що додаються, в усіх суттєвих аспектах відповідають фінансовим звітам, на підставі яких їх складено.

Для кращого розуміння фінансового стану Компанії, результатів її діяльності за відповідний період та обсягу аудиту узагальнені фінансові звіти слід читати разом з фінансовими звітами, на підставі яких їх складено, і нашим аудиторським висновком щодо них.

АУДИТОР

Дата

Адреса

<sup>8</sup> Див. посилання 3.

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ПРИ ВИКОНАННІ ЗАВДАНЬ  
З АУДИТУ СПЕЦІАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

**Якщо висловлено умовно-позитивну думку щодо річних фінансових звітів, перевірених аудитором**

**АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ДЛЯ ...**

Ми провели аудиторську перевірку фінансових звітів компанії ABC (складених згідно з Міжнародними стандартами аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику)) за рік, що закінчився 31 грудня 19X1 р, на підставі яких складено узагальнені фінансові звіти<sup>9</sup>. У нашому висновку, датованому 10 березня 19X1, ми висловили думку, що фінансові звіти справедливо й достовірно відображають (або подають достовірно в усіх суттєвих аспектах)... за винятком того, що вартість запасів завищена на ... .

На нашу думку, узагальнені фінансові звіти, що додаються, в усіх суттєвих аспектах відповідають фінансовим звітам, на підставі яких їх підготовлено і з приводу яких ми висловили умовно-позитивну думку.

Для кращого розуміння фінансового стану компанії, результатів її діяльності за відповідний період та обсягу аудиту узагальнені фінансові звіти слід читати разом з фінансовими звітами, на підставі яких складено узагальнені фінансові звіти, та нашим аудиторським висновком щодо них.

АУДИТОР

Дата

Адреса

---

<sup>9</sup> Див. посилання 3.



## **Відповідні зміни до МСА 800, викликані прийняттям МСА 700 (переглянутого), набувають чинності для аудиторських висновків, датованих 31 грудня 2006 року або пізніше**

МСА 700 (переглянутий) “Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення”, виданий в грудні 2004 року, викликав відповідні зміни МСА 800. МСА 700 (переглянутий) та відповідні зміни до МСА 800 набувають чинності для аудиторських висновків, датованих 31 грудня 2006 року або пізніше. Відповідні зміни наведено нижче.

### **Висновок незалежного аудитора при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення**

#### **Вступ**

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартів і надання рекомендацій у зв'язку з аудиторськими завданнями спеціального призначення стосовно зокрема:

- повного пакету фінансових звітів, складених відповідно до іншої всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку;
- компоненту повного пакету фінансових звітів загального або спеціального призначення, наприклад, окремого фінансового звіту, конкретних рахунків, елементів рахунків або статей у фінансовому звіті (в подальшому висновки щодо компонентів фінансових звітів);
- виконання контрактних угод;
- узагальнених фінансових звітів.

Цей МСА не застосовується при проведенні завдань з огляду, погоджених процедур та підготовки інформації.

2. Аудитор повинен переглянути та оцінити висновки, зроблені на основі аудиторських доказів, отриманих під час аудиторського завдання спеціального призначення, як підставу для висловлення думки. У звіті слід чітко в письмовій формі висловити думку.

#### **Загальні міркування**

3. Характер, розрахунок часу та обсяг роботи, яку слід виконати в контексті аудиторського завдання спеціального призначення, варіюватимуться

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ПРИ ВИКОНАННІ ЗАВДАНЬ  
З АУДИТУ СПЕЦІАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

залежно від обставин. **Перед тим, як почати виконувати аудиторське завдання спеціального призначення, аудитор повинен переконатись, що угода із замовником визначає точний характер завдання, а також форму і зміст висновку, який буде наданий.**

4. Плануючи аудиторську роботу, аудитор повинен чітко розуміти мету використання інформації, що міститься у висновку, а також те, хто, ймовірно користуватиметься цією інформацією. Щоб уникнути використання аудиторського висновку в непередбачених цілях, аудитор може зазначити у висновку, з якою метою він надається, і викласти будь-які обмеження щодо його розповсюдження та використання.
5. До висновку аудитора щодо завдання з аудиту спеціального призначення (крім висновку щодо узагальнених фінансових звітів) слід включати перелічені далі основні елементи, викладені, як правило, за такою схемою:

а) заголовок<sup>10</sup>;

б) адресат;

в) вступний або початковий параграф

і) опис перевіреної фінансової інформації;

іі) положення про відповідальність управлінського персоналу суб'єкта господарювання і відповідальність аудитора;

г) параграф, що описує обсяг (характер аудиторської перевірки);

і) посилання на МСА, які застосовуються до аудиторських завдань спеціального призначення, або на відповідні національні стандарти або практику;

іі) опис роботи, виконаної аудитором;

д) параграф, що висловлює думку стосовно фінансової інформації;

е) дата звіту;

є) адреса аудитора;

і) підпис аудитора.

Бажано дотримуватися відповідності форми і змісту аудиторського висновку, оскільки це сприяє кращому його розумінню користувачем.

6. Якщо суб'єкт господарювання надає фінансову інформацію державним органам, довіреним особам, страховим компаніям та іншим суб'єктам господарювання, то може бути встановлено формат аудиторського висновку. Такі висновки за встановленим форматом можуть не відповідати вимогам цього МСА. Наприклад, визначений висновок може

<sup>10</sup> У назві може бути доречним використання терміну “незалежний аудитор” для того, щоб відрізнити аудиторський висновок від звітів, що можуть бути надані іншими особами, такими як посадові особи суб'єкта господарювання, або від висновків інших аудиторів, що можуть не дотримуватися етичних вимог, яких додержується незалежний аудитор.

вимагати підтвердження факту, якщо є доречним висловлення думки з питань, що виходять за рамки обсягу аудиту, або може не включати суттєві формулювання. **Якщо треба надати висновок у визначеній формі, аудитор повинен розглянути суть і формулювання визначеного висновку і (за потреби) внести необхідні зміни згідно з вимогами цього МСА, змінивши формулювання або додавши окремий висновок.**

7. Коли інформація, щодо якої аудитор надає висновок, ґрунтується на виконанні угоди, то аудитор повинен розглянути, чи не вніс управлінський персонал суттєвих змін до тлумачення угоди, готуючи інформацію. Тлумачення є суттєвим, якщо прийняття іншого обґрунтованого тлумачення викликало б суттєві розбіжності у фінансовій інформації.
8. Аудитор повинен розглянути, чи достатньо розкриті у фінансовій інформації будь-які суттєві тлумачення завдання, на яких вона ґрунтується. В аудиторському висновку щодо завдання з аудиту спеціального призначення аудитор може зробити посилання на примітку в фінансовій інформації, що дає опис таких тлумачень.

## **Висновки щодо фінансових звітів, складених відповідно до іншої всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні або національні стандарти бухгалтерського обліку**

9. Всеохопна основа бухгалтерського обліку містить ряд критеріїв, використовуваних при підготовці фінансових звітів; ці критерії застосовуються до всіх суттєвих статей і мають ґрунтовне підтвердження. Як викладено в МСА 200 “Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів”, фінансові звіти, які готуються не для задоволення загальних інформаційних потреб широкого кола користувачів, можуть бути складені для енеціального призначення відповідно до всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні або національні стандарти бухгалтерського обліку ( “інша всеохопна основа бухгалтерського обліку”). Задоволення потреб в інформації конкретних користувачів. Інформаційні потреби таких користувачів визначають застосовну в даних обставинах концептуальну основу фінансової звітності (яка йменується в цьому МСА “іншою всеохопною основою бухгалтерського обліку”). Фінансові звіти, підготовлені у відповідності до таких концептуальних основ фінансової звітності, можуть виявитись єдиними фінансовими звітами, що їх готує суб’єкт господарювання; за цих обставин вони будуть використовуватись і іншими користувачами окрім тих, для кого й була розроблена дана концептуальна основа фінансової звітності. Незважаючи на широке

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ПРИ ВИКОНАННІ ЗАВДАНЬ  
З АУДИТУ СПЕЦІАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

розповсюдження фінансових звітів за цих обставин, ці фінансові звіти все одно вважаються з точки зору МСА підготовленими для задоволення потреб у фінансовій інформації конкретних користувачів. Крім того, хоча конкретні користувачі можуть і не вказуватись, фінансові звіти, підготовлені відповідно до концептуальної основи, яка не розрахована на достовірне подання, також вважаються підготовленими відповідно до іншої всеохопної основи бухгалтерського обліку. Суттєвості бухгалтерських умов, направлених на задоволення індивідуальних переваг, не є всеохопною основою бухгалтерського обліку. Прикладами інших всеохопних концептуальних основи фінансової звітності, розрахованих на задоволення потреб конкретних користувачів, можуть включати будуть:

- ті, що використовуються суб'єктом господарювання при підготовці декларації про одержані доходи; податковий метод обліку для пакету фінансових звітів, що подаються разом з податковою декларацією суб'єкта господарювання;
- касовий метод обліку надходжень і платежів для інформації з грошових потоків, які можуть вимагати від підприємства його кредитори;
- положення про фінансову звітність, ухвалені державним регуляторним органом для пакету фінансових звітів, що подаються в регуляторні органи.

10. **До аудиторського висновку щодо фінансових звітів, складених відповідно до іншої всеохопної основи бухгалтерського обліку, слід включити твердження, яке зазначає застосувану основу бухгалтерського обліку, або слід зробити посилання на примітку до фінансових звітів з такою інформацією. Думка повинна констатувати, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах відповідно до визначеної основи бухгалтерського обліку.** Терміни, які використовуються для висловлення аудиторської думки, такі: “справедливо і достовірно відображають” або “представляють достовірно в усіх суттєвих аспектах” (ці терміни еквівалентні). У Додатку 1<sup>11</sup> до цього МСА наведено приклади аудиторських висновків щодо фінансових звітів, підготовлених відповідно до іншої всеохопної основи бухгалтерського обліку.
11. Аудитор розглядає, чи свідчить назва або примітки до фінансових звітів по те, що вони не підготовлені відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку Міжнародних стандартів фінансової звітності або національних стандартів загально прийнятих принципів бухгалтерського обліку, виданих визнаною організацією з стандартизації. Наприклад, фінансовий звіт, підготовлений для цілей оподаткування, може мати назву “Звіт про доходи й витрати стосовно розрахунку податку на

<sup>11</sup> Додаток 1 не включено в цей Додаток.

прибутку”. Якщо фінансові звіти, підготовлені відповідно до іншої всеохопної основи обліку, не мають відповідної назви, або якщо основа бухгалтерського обліку невідповідно розкрита, аудитор повинен надати відповідним чином модифікований висновок.

## Висновки щодо компонентів фінансових звітів

12. Аудитора можуть просити висловити думку щодо одного або декількох компонентів фінансових звітів (наприклад, щодо окремого фінансового звіту (наприклад, балансу), дебіторської заборгованості, запасів, нарахування премій працівникам чи резерву для сплати прибуткового податку). Такий компонент може готуватись для задоволення потреб у фінансовій інформації конкретних користувачів і мати обмежене розповсюдження чи готуватись для задоволення інформаційних потреб широкого кола користувачів і тому відповідати відповідним вимогам застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Таке завдання можна виконувати як окреме завдання чи одночасно з аудитом фінансових звітів суб'єкта господарювання (див. підрозділ “Інші обов'язки стосовно надання висновку” МСА 700 (переглянутого) “Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення”). Однак результати виконання такого завдання не відображаються в аудиторському висновку щодо фінансових звітів у цілому, а, отже, аудитор повинен висловити думку лише щодо того, чи підготовлений перевірений компонент в усіх суттєвих аспектах відповідно до визначеної основи бухгалтерського обліку.
13. Багато статей фінансових звітів взаємозалежні (наприклад, реалізація і дебіторська заборгованість, запаси і кредиторська заборгованість). Тому, готуючи аудиторський висновок щодо компоненту фінансових звітів, аудитор не завжди може проаналізувати окремо предмет аудиторської перевірки, і йому треба перевірити іншу фінансову інформацію. **Визначаючи обсяг роботи, аудитор повинен розглянути ті статті фінансових звітів, які є взаємопов'язаними й можуть вплинути на інформацію, щодо якої треба висловити аудиторську думку.**
14. Аудитору повинен розглянути поняття суттєвості стосовно того компонента фінансових звітів, щодо якого готується висновок. Наприклад, окремий залишок на рахунку порівняно з фінансовими звітами в цілому дає меншу основу для визначення суттєвості. Отже, аудиторська перевірка є ширшою, ніж перевірка того самого компонента у зв'язку зі складанням висновку щодо фінансових звітах у цілому.
15. ~~Щоб у користувачів не створилося враження, що висновок стосується усіх фінансових звітів, аудитор повинен порадити замовникові не додавати до фінансових звітів суб'єкта господарювання висновки щодо компонента.~~

**16-15.** До аудиторського висновку щодо компоненту фінансових звітів слід включити твердження, яке вказує на основу бухгалтерського обліку застосовну концептуальну основу фінансової звітності, відповідно до якої цей компонент представлений, або посилання на угоду, яка визначає цю основу бухгалтерського обліку. Аудиторська думка повинна констатувати, чи відповідає складений компонент застосовній концептуальній основі фінансової звітності або визначеній основі бухгалтерського обліку в усіх суттєвих аспектах. У Додатку 2<sup>12</sup> до цього МСА наведено приклади аудиторських висновків щодо компонентів фінансових звітів.

**17-16.** Висловлюючи негативну думку або відмовляючись від висловлення думки щодо фінансових звітів в цілому, аудитор повинен підготувати висновок щодо компонентів фінансових звітів лише тоді, якщо ці компоненти не настільки великі, щоб скласти більшу частину фінансових звітів. Інакше думка щодо всіх фінансових звітів втрачає своє значення.

## **Висновки щодо виконання контрактних угод**

**18-17.** Аудиторіві, можливо, треба буде надати висновок щодо виконання суб'єктом господарювання визначених контрактних угод (наприклад, договорів про випуск облігацій або угод про надання позик). Такі договори, як правило, вимагають від суб'єкта господарювання виконання визначених умов, наприклад, виплати відсотків, забезпечення визначених фінансових коефіцієнтів, обмеження виплат дивідендів і використання доходів від продажу майна.

**19-18.** Завдання з висловлення думки щодо виконання суб'єктом господарювання контрактних угод слід виконувати лише тоді, коли аспекти виконання в цілому стосуються питань бухгалтерського обліку і фінансових питань, які не виходять за рамки професійної компетенції аудитора. Однак, якщо окремі питання, котрі є складовою частиною завдання, перебувають поза компетенцією аудитора, аудитор повинен розглянути необхідність використання роботи експерта.

**20-19.** У висновку слід вказати, чи виконав суб'єкт господарювання, на думку аудитора, конкретні контрактні угоди. У Додатку 3<sup>13</sup> до цього МСА наводяться приклади аудиторського висновку щодо виконання контрактних угод (окремий висновок і висновок, що додається до фінансових звітів).

<sup>12</sup> Додаток 2 не включено в цей Додаток.

<sup>13</sup> Додаток 3 не включено в цей Додаток.

## Висновки щодо узагальнених фінансових звітів

**21-20.** Суб'єкт господарювання може підготувати фінансові звіти, які узагальнюють перевірені аудитором річні фінансові звіти, для інформування груп користувачів, зацікавлених лише в основній інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання і результати його діяльності. **Якщо аудитор не висловив думки щодо фінансових звітів, на підставі яких складені узагальнені фінансові звіти, то аудитор не повинен надавати висновок щодо них.**

**22-21.** Узагальнені фінансові звіти містять менше подробиць, ніж річні перевірені аудитором фінансові звіти. Тому такі фінансові звіти повинні зазначати узагальнений характер інформації й містити попередження, що для кращого розуміння фінансового стану суб'єкта господарювання і результатів його діяльності узагальнені фінансові звіти слід читати разом з останніми перевіреними фінансовими звітами суб'єкта господарювання, які включають розкриття всієї інформації, що її вимагає відповідна концептуальна основа фінансової звітності.

**23-22.** Узагальнені фінансові звіти повинні мати належну назву, в якій відзначається, що основою для них стали перевірені аудитором фінансові звіти, наприклад: “Узагальнені фінансові звіти, підготовлені на підставі перевірених аудитором фінансових звітів за рік, що закінчився 31 грудня 19X1 р.”.

**24-23.** Узагальнені фінансові звіти не містять усієї інформації, що її вимагає концептуальна основа фінансової звітності для підготовки річних фінансових звітів, що перевіряються аудитором. Отже, такі формулювання, як “справедливо й достовірно відображають” або “представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах”, не використовуються аудитором при висловленні думки щодо узагальнених фінансових звітів.

**25-24.** До аудиторського висновку щодо узагальнених фінансових звітів слід включати перелічені далі основні елементи, викладені, як правило, за такою схемою:

- а) заголовок<sup>14</sup>;
- б) адресат;
- в) опис перевірених аудитором фінансових звітів, що стали підставою для складання узагальнених фінансових звітів;
- г) посилання на дату аудиторського висновку щодо первинних фінансових звітів і на тип аудиторської думки, висловленої в ньому;

<sup>14</sup> Див. виноску 10.

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ПРИ ВИКОНАННІ ЗАВДАНЬ  
З АУДИТУ СПЕЦІАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

- д) думка про те, чи відповідає інформація, що міститься в узагальнених фінансових звітах, інформації в перевірених аудитором первинних фінансових звітах. Якщо аудитор надав модифікований висновок щодо первинних фінансових звітів, але впевнений в узагальнених фінансових звітах, то в аудиторському висновку слід констатувати, що хоч узагальнені фінансові звіти і не суперечать первинним фінансовим звітам, вони складені на підставі фінансових звітів, щодо яких надано модифікований аудиторський висновок;
- е) твердження або посилання на примітку в узагальнених фінансових звітах, що вказує, що для кращого розуміння результатів фінансової діяльності та стану суб'єкта господарювання, а також обсягу проведеного аудиту, узагальнені фінансові звіти слід читати разом з первинними фінансовими звітами та аудиторським висновком щодо них;
- є) дата звіту;
- ж) адреса аудитора;
- з) підпис аудитора.

У Додатку 4<sup>15</sup> до цього МСА наведені приклади аудиторських звітів щодо узагальнених фінансових звітів.

### **Дата набуття чинності**<sup>16</sup>

25. Цей МСА набуває чинності для аудиторських висновків, що датуються 31 грудня 2006 року або пізніше.

<sup>15</sup> Див. виноску 10.

<sup>16</sup> Вихідний МСА не мав дати набуття чинності.



# ПОЛОЖЕННЯ З МІЖНАРОДНОЇ ПРАКТИКИ АУДИТУ 1000

## ПРОЦЕДУРИ МІЖБАНКІВСЬКОГО ПІДТВЕРДЖЕННЯ

(чинне Положення)

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
Вступ . . . . .	1—4
Потреба у підтвердженні . . . . .	5
Використання запитів про підтвердження . . . . .	9
Підготовка і відправлення запитів та одержання відповідей . . . . .	10—12
Зміст запиту про підтвердження . . . . .	13—20
Додаток: глосарій	

Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПА) 1000 “Процедури міжбанківського підтвердження” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус ПМПА.

Це Положення з міжнародної практики аудиту підготовлене і схвалене спільно Комітетом з міжнародної практики аудиту Міжнародної федерації бухгалтерів та Комітетом з банківського регулювання та практики нагляду Групи десяти найбільш промислово розвинених країн і Швейцарії в листопаді 1983 р. для публікації в лютому 1984 р.

Це Положення публікується для надання практичної допомоги зовнішнім незалежним аудиторам, а також внутрішнім аудиторам та інспекторам з процедур міжбанківського підтвердження. Це Положення не має статусу Міжнародного стандарту аудиту.

## Вступ

1. Метою цього Положення є надання допомоги з процедур міжбанківського підтвердження для зовнішніх незалежних аудиторів, а також для управлінського персоналу банків, такого як внутрішні аудитори або інспектори. Рекомендації, що містяться в цьому Положенні, повинні сприяти підвищенню ефективності процедур міжбанківського підтвердження й обробки відповідей.
2. Важливим кроком аудиту в перевірці фінансових звітів і пов'язаної з цим інформації банків є запити про пряме підтвердження від інших банків залишків та інших сум, поданих у балансовому звіті, та іншої інформації, що може безпосередньо не відображатися в балансовому звіті, але може розкриватися у примітках до рахунків. Позабалансові статті, що потребують підтвердження, включають вимоги та зобов'язання (гарантії, форвардні зобов'язання з купівлі або продажу, опціони з викупу та угоди взаємозаліку). Цей тип аудиторських доказів є особливо цінним, оскільки такі докази приходять від незалежного джерела, а тому надають більшу впевненість у надійності, ніж докази, одержані лише з власних облікових записів банку.
3. Аудитор, який бажає отримати міжбанківські підтвердження, може зустрітися з труднощами, пов'язаними з мовою, термінологією, інтерпретацією та обсягом інформації, що міститься у відповіді. Часто ці труднощі зумовлені використанням невідповідних типів запитів або непорозуміннями щодо того, до чого вони повинні належати.
4. Аудиторські процедури можуть варіюватися залежно від країни, відповідно, національна практика відповідатиме тому, як застосовуються процедури міжбанківського підтвердження. Хоча це Положення не передбачає надання опису повного набору аудиторських процедур, у ньому підкреслено деякі важливі кроки використання запитів про підтвердження.

## Потреба у підтвердженні

5. Суттєвою особливістю управлінського контролю ділових зв'язків з фізичними особами або групами фінансових установ є можливість отримати підтвердження операцій із цими установами й підтвердження стану в результаті таких операцій. Необхідність банківських підтверджень впливає з потреби управлінського персоналу банку та його аудиторів у підтвердженні фінансових і ділових зв'язків між:
  - банком та іншими банками однієї країни;
  - банком та іншими банками в різних країнах;
  - банком та його небанківськими клієнтами.

Хоча міжбанківські відносини за характером і схожі на відносини між банком та небанківським клієнтом, міжбанківські відносини можуть мати особливе значення, наприклад, у зв'язку з певними типами “позабалансових” операцій, таких як умовні зобов'язання, форвардні операції, банківські зобов'язання та угоди про залік.

## Використання запитів про підтвердження

6. Рекомендація, викладена в наступних параграфах, призначена для допомоги банкам і їхнім аудиторам в отриманні незалежного підтвердження фінансових та ділових відносин з іншими банками. Проте може статися, що підхід, описаний у цьому Положенні, може також підходити для процедур підтвердження між банком та його небанківськими клієнтами. Описані процедури не підходять для щоденних міжбанківських процедур підтвердження, що виконуються для щоденних комерційних операцій між банками.
7. Аудитор повинен вирішити, від якого банку (або банків) просити підтвердження, зважаючи на такі питання, як розмір залишків, обсяг діяльності, ступінь надійності заходів внутрішнього контролю та суттєвість у контексті фінансових звітів. Тестування окремих видів діяльності банку можна структурувати по-різному, а тому запити про підтвердження можна обмежити лише запитами з таких видів діяльності. Запити про підтвердження окремих операцій можуть уходити до складу тестування банківської системи внутрішнього контролю або бути заходом звіряння залишків у фінансових звітах банку на певну дату. Тому запити про підтвердження треба розробляти для досягнення конкретної мети, для якої вони потрібні.
8. Аудитор повинен визначити, який з викладених далі підходів є найбільш відповідним у пошуку підтвердження щодо залишків (або іншої інформації) від іншого банку:
  - перелік залишків (або іншої інформації) і запит про підтвердження їх точності та повноти або
  - запит про деталі залишків та іншу інформацію, яку потім можна порівняти з отриманими обліковими записами банку.

Визначаючи найбільш відповідний з наведених вище підхід, аудитор повинен зважити на якість аудиторського доказу, яку він бажає отримати за конкретних обставин, щодо практичності одержання відповіді від підтверджуючого банку.

9. Труднощі з отриманням задовільної відповіді можуть виникати, навіть якщо банк, що робить запит, надає до підтверджуючого банку інформацію щодо підтвердження. Важливо одержати відповіді на всі запити про підтвердження. За межі звичайної практики виходить запитувати відповідь тільки тоді, коли надана інформація є неправильною або неповною.

## **Підготовка і відправлення запитів та одержання відповідей**

10. Аудитор повинен визначити відповідний підрозділ, куди треба надіслати запит про підтвердження. Це може бути, наприклад, служба внутрішнього аудиту, інспекції або інший підрозділ, призначений підтверджуючим банком спеціально для відповідей на запити про підтвердження. Тому може бути доцільнішим надсилати запити про підтвердження до головного офісу банку (де такий відділ часто і є), ніж до підрозділу, в якому зберігається облікова та інша відповідна інформація. За інших обставин адресатом може бути місцеве відділення підтверджуючого банку.
11. Якщо це можливо, запит про підтвердження треба готувати мовою підтверджуючого банку або мовою, що зазвичай уживається для ділових цілей.
12. Контроль змісту та доставки запитів про підтвердження повинен здійснювати аудитор. Однак треба, щоб запит був затверджений банком, який робить цей запит. Відповіді повинні бути безпосередньо адресовані аудиторіві, тому для полегшення надходження такої відповіді слід до запиту додати конверт з проставленою адресою для відповіді.

## **Зміст запиту про підтвердження**

13. Форма та зміст листа-запиту про підтвердження залежатиме від його мети, національної практики та від процедур бухгалтерського обліку банку, що надсилає запит (наприклад, від того, як широко він застосовує автоматичну обробку даних).
14. Запит про підтвердження слід складати в чіткій стислій формі, щоб сприяти кращому розумінню підтверджуючим банком.
15. Не вся інформація, що потребує підтвердження, буде одночасно потрібна. Тому листи-запити з різних аспектів міжбанківських зв'язків можна надсилати в різний час протягом року.
16. Найчастіше потрібною є інформація щодо залишків до сплати або залишків на поточних, депозитних, кредитних та інших рахунках банку, який робить запит. У листі-запиті треба зазначити опис рахунку, номер та вид валюти рахунку. Рекомендується також зробити запит щодо інформації про нульові залишки на кореспондентських рахунках та про кореспондентські рахунки, закриті протягом дванадцяти місяців до обраної дати підтвердження. Банк, який робить запит, може зробити запит про підтвердження не лише залишків на рахунках, а й іншої інформації, яка може бути корисною (наприклад, термінів погашення та умов сплати відсотків, невикористаних ресурсів, кредитних ліній / резервних кредитів, будь-яких заліків та інших прав або закладних, а також уточнення про будь-яку надану або прийняту заставу).

17. Важлива частина банківської діяльності пов'язана з контролем тих операцій, що їх зазвичай називають "позабалансовими". Відповідно, банк, який робить запит, і його аудитори, напевно, робитимуть запит про підтвердження умовних зобов'язань, таких як ті, що виникають з гарантій, поручительств, листів-зобов'язань, векселів (у тому числі власних акцептованих векселів) та індосаментів. Запити про підтвердження можна робити щодо умовних зобов'язань як банку, що робить запит, перед підтверджуючим банком, так і підтверджуючого банку перед банком, що робить запит. Інформація, що надається або запитується, повинна містити опис характеру умовних зобов'язань, а також їх валюту та суми.
18. Можна також робити запит про підтвердження угод повторного придбання або перепродажу активів та опціонів, чинних на відповідну дату. Таке підтвердження повинно містити опис активу, про який зазначено в угоді, дату домовленості про операцію, дату закінчення та умови угоди.
19. Інша категорія інформації, щодо якої робиться запит про незалежне підтвердження на дату іншу, ніж дата операції, стосується контрактів на здійснення форвардних операцій з іноземною валютою, дорогоцінними металами, цінними паперами та інших чинних контрактів. Звичайною практикою для банків є підтвердження операції з іншими банками в міру їх здійснення. Але для цілей аудиту практикується незалежне підтвердження вибірки операцій з певного періоду часу або для всіх незавершених операцій з контрагентом. Запит повинен містити деталі кожного контракту, включаючи його номер, дату угоди, дату завершення або сплати, ціну, за якою укладена угода, а також валюту та суму, що її купує та продає банк, який робить запит.
20. Часто банки беруть цінні папери та інші цінності на відповідальне зберігання. Тому в листі-запиті може запитуватися про підтвердження, що такі цінності зберігаються підтверджуючим банком на визначену дату. Підтвердження повинне містити опис цінностей і характер будь-яких зобов'язань або прав стосовно цих цінностей.індосаменту чи гарантії за договірними інструментами або в результаті інших фінансових операцій.

## Глосарій

Цей додаток містить визначення деяких термінів, використаних у цьому Положенні. У переліку наведено не всі терміни, що використовуються в запитих про міжбанківські підтвердження. Визначення подані в банківському контексті, хоч їх використання і юридичне вживання можуть відрізнятися.

### **Відповідальне зберігання (Safe custody)**

Послуга, що її надають банки своїм клієнтам щодо збереження цінної власності у банківських сейфах.

### **Забезпечення (Collateral)**

Застава надається позичальником кредиторів як забезпечення повернення кредиту. В міжбанківському бізнесі надається нечасто. Такі кредитори стають забезпеченими кредиторами; у разі несплати такі кредитори мають право через суд відшкодувати свої втрати за рахунок застави. Заставою може бути будь-яка власність. Прикладами застави є: нерухомість, облігації, акції, векселі, акцепти, рухоме майно, коносаменти, лімітно-забірні картки та боргові вимоги.

### **Залік (Offset)**

Право банку (оформлене, як правило, письмово) заволодіти будь-якими залишками на рахунках, які гарант чи боржник мають у банку, для покриття зобов'язань перед банком гаранта, боржника або третьої сторони.

### **Заставна (Encumbrance)**

Вимога або право, що зменшує частку власника у власності, наприклад, іпотека стосовно нерухомості.

### **Кредитна лінія / резервний кредит (Line of Credit/Standby Facility)**

Погоджена максимальна сума грошей, що її банк надав або збирається надати в розпорядження протягом певного періоду.

### **Опціони (Options)**

Право придбати чи продати (або і придбати, і продати) цінні папери або товари за погодженими цінами протягом певного періоду часу.

### **Угода з повторного придбання (перепродажу) (Repurchase (or Resale) Agreement)**

Угода між продавцем та покупцем, за якою продавець (або покупець) повторно придбає (або продає) векселі, цінні папери чи власність після закінчення певного періоду або після виконання певних умов (або в обох випадках).

### **Умовні зобов'язання (Contingent Liabilities)**

Потенційні зобов'язання, які виникають лише після виконання або невиконання певних умов. Вони можуть виникнути в результаті продажу, передачі, індосаменту чи гарантії за договірними інструментами або в результаті інших фінансових операцій. Наприклад, вони можуть виникнути в результаті таких подій:

- переоблік векселів до отримання, торгових та банківських акцептів, що виникають за комерційними акредитивами;
- надані гарантії;
- поручительства або зобов'язання надати підтримку.

**ПОЛОЖЕННЯ З МІЖНАРОДНОЇ  
ПРАКТИКИ АУДИТУ 1004**

**ВЗАЄМОВІДНОСИНИ ІНСПЕКТОРІВ  
З БАНКІВСЬКОГО НАГЛЯДУ  
ТА ЗОВНІШНІХ АУДИТОРІВ**

(чинне Положення)

**ЗМІСТ**

---

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—7
Відповідальність Ради директорів банку та управлінського персоналу .....	8—13
Функції зовнішнього аудитора банку .....	14—27
Функції інспектора з банківського нагляду .....	28—45
Взаємовідносини інспекторів з банківського нагляду та зовнішніх аудиторів банку .....	46—55
Додаткові запити до зовнішнього аудитора про співпрацю у процесі нагляду .....	56—67
Необхідність постійного діалогу між органами банківського нагляду та професійними організаціями бухгалтерів .....	68—70

---



ВЗАЄМОВІДНОСИНИ ІНСПЕКТОРІВ З БАНКІВСЬКОГО НАГЛЯДУ  
ТА ЗОВНІШНІХ АУДИТОРІВ

Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПА) 1004 “Взаємовідносини інспекторів з банківського нагляду та зовнішніх аудиторів” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус ПМПА.

Це Положення з міжнародної практики аудиту підготовлене разом з Базельським комітетом з банківського нагляду\* (Базельський комітет) та затверджене для видання Комітетом з міжнародної практики аудиту та Базельським комітетом. Положення ґрунтується на МСА, чинних на 1 жовтня 2001 р.

Банки відіграють життєво важливу роль в економіці, тому все суспільство зацікавлене в безупинному зміцненні та стабільності банківської системи. Внаслідок цього велике значення надається ролі банківських інспекторів і зовнішніх аудиторів. Дедалі більша складність банківського бізнесу вимагає більшого взаєморозуміння і, за потреби, більшої взаємодії між банківськими інспекторами та зовнішніми аудиторами.

Метою цього Положення є надання інформації та рекомендацій щодо зміцнення взаємовигідних відносин між банківськими аудиторами та інспекторами; в ньому враховані “Основні принципи ефективного банківського нагляду” Базельського комітету. Однак через те, що характер таких взаємовідносин у різних країнах різний, ці рекомендації можуть не бути повністю застосовними в усіх країнах. Комітет з міжнародної практики аудиту та Базельський комітет сподіваються, що рекомендації будуть корисними, оскільки це Положення дає уявлення про відповідні ролі аудиторів та інспекторів у тих країнах, де між ними встановлені тісні відносини або де ці відносини зараз вивчаються.

\* Базельський комітет з банківського нагляду - це комітет представників банків та органів банківського нагляду, створений керівниками центральних банків Групи десяти країн у 1975 р. До його складу входять вищі представники органів банківського нагляду з Бельгії, Іспанії, Італії, Канади, Люксембургу, Нідерландів, Німеччини, Сполученого Королівства, США, Франції, Швеції, Швейцарії та Японії. Як правило, засідання проводять в Банку міжнародних розрахунків в Базелі, де знаходиться постійний Секретаріат.

## Вступ

1. Банки відіграють центральну роль в економіці. Вони зберігають заощадження населення, надають засоби платежу за товари й послуги та фінансують розвиток бізнесу і торгівлі. Щоб виконувати ці функції надійно та ефективно, приватні банки повинні завоювати довіру населення й тих, з ким вони співпрацюють. Стабільність банківської системи і на національному, і на міжнародному рівнях відповідає загальним інтересам усього суспільства. Це підтверджується тим, яка увага приділяється наглядові за фінансовою діяльністю банків, що здійснюється центральними банками та іншими офіційними органами (зазвичай, він називається пруденційним наглядом), на відміну від інших комерційних компаній.
2. Фінансові звіти банків підлягають також перевірці зовнішніми аудиторами. Зовнішній аудитор проводить аудиторську перевірку відповідно до прийнятних стандартів аудиту та етики, включаючи ті, що передбачають незалежність, об'єктивність, професійну компетентність та належну дбайливість, а також відповідне планування та нагляд. Аудиторська думка надає довіри фінансовим звітам, а це сприяє впевненості в банківській системі.
3. З розширенням та ускладненням банківської діяльності на національному і міжнародному рівнях перед банківськими інспекторами та зовнішніми аудиторами постають дедалі складніші завдання. У багатьох аспектах банківські інспектори та зовнішні аудитори стикаються з однаковими проблемами, і дедалі більше їхню роль визначають як взаємодоповнюючу. Інспектори не лише дедалі більше покладаються на результати роботи аудиторів, а й дедалі частіше звертаються до фахівців з бухгалтерського обліку, щоб визначити для себе додаткові завдання, які сприятимуть виконанню їхніх обов'язків з нагляду. Водночас аудитори, виконуючи свої функції, звертаються до інспекторів за інформацією, яка може сприяти ефективнішому виконанню таких функцій.
4. Комітет з міжнародної практики аудиту та Базельський комітет вважають, що досягнення більшого взаєморозуміння щодо відповідних функцій і відповідальності банківських інспекторів та зовнішніх аудиторів та, якщо прийнятно, обміну інформації між ними підвищить ефективність аудиторської перевірки фінансових звітів банків та нагляду, що буде вигідно для обох сторін.

ВЗАЄМОВІДНОСИНИ ІНСПЕКТОРІВ З БАНКІВСЬКОГО НАГЛЯДУ  
ТА ЗОВНІШНІХ АУДИТОРІВ

5. Функції та відповідальність ради директорів банку<sup>1</sup>, управлінського персоналу та зовнішніх аудиторів банку, а також інспекторів з банківського нагляду у різних країнах визначені законодавством, традицією і, щодо зовнішніх аудиторів, професійною практикою. Метою цього Положення не є критична оцінка чи зміна цих функцій та відповідальності. Метою Положення є забезпечення кращого розуміння функцій ради директорів банку, управлінського персоналу, зовнішніх аудиторів банку та інспекторів з банківського нагляду, оскільки неправильне уявлення про такі функції призводитиме до того, що одна сторона буде невиправдано покладатися на результати роботи іншої сторони. Це Положення дає можливість уникнути неправильного розуміння і містить пропозиції, які дають змогу кожній зі сторін ефективніше використовувати результати роботи іншої сторони. Отже, це Положення:
- а) визначає основну відповідальність ради директорів та управлінського персоналу (параграфи 8-13);
  - б) розглядає основні функції зовнішніх аудиторів (параграфи 14-27);
  - в) розглядає основні функції інспекторів з банківського нагляду (параграфи 28-45);
  - г) розглядає взаємовідносини інспекторів з банківського нагляду та зовнішніх аудиторів банку (параграфи 46-55);
  - д) описує додаткові засоби, якими зовнішні аудитори та бухгалтери можуть сприяти процесу нагляду (параграфи 56-70).
6. У вересні 1997 р. Базельський комітет опублікував “Основні принципи ефективного банківського нагляду”, відомі як “Базельські основні принципи”. Призначення “Базельських основних принципів” (які використовують в оцінюванні такі організації як Світовий банк та Міжнародний валютний фонд) - бути основним документом з ефективною системи банківського нагляду на міжнародному рівні і в усіх країнах. Це Положення розроблено з урахуванням “Базельських основних принципів”.
7. Положення складено, виходячи з розуміння того, що законодавство різних держав містить суттєві розбіжності щодо інституціональних структур та нормативних баз, а саме: у стандартах бухгалтерського обліку, методах здійснення нагляду, а також обсягу завдань, що зараз

<sup>1</sup> Поняття “рада директорів” та “управлінський персонал” застосовані не для ідентифікування правових структур, а скоріше для зазначення двох структур з прийняття рішень в банку. Згідно з Глосарієм термінів МСА, до управлінського персоналу належать керівні працівники та інші особи, які виконують управлінські функції. “Базельські основні принципи” посилаються на функції ради директорів для визначення функцій найвищого управлінського персоналу банку. Принципи, викладені в цій статті, слід застосовувати відповідно до структури корпоративного управління країни розташування банку. Також слід звертатися до статті Базельського комітету “Зміцнення корпоративного управління в організаційних структурах банку”, опублікованої у вересні 1999 р.

виконують зовнішні аудитори в деяких країнах на прохання інспекторів з банківського нагляду. У деяких країнах інспектори з банківського нагляду та зовнішні аудитори вже працюють у тіснішій взаємодії, ніж це зазначено в цьому Положенні. Заходи, запропоновані в Положенні, не замінюють діючі взаємовідносини. Хоча це Положення не носить характеру законодавчого чи нормативного документу, проте очікується, що викладені в ньому рекомендації будуть доречними у будь-яких ситуаціях, хоча, очевидно, що в деяких країнах їх можна застосовувати більшою мірою, ніж в інших.

## **Відповідальність ради директорів та управлінського персоналу банку**

8. Основну відповідальність за ведення діяльності банку несе рада директорів та призначений нею управлінський персонал. До цієї відповідальності входить забезпечення:
- достатнього досвіду та чесності тих, хто розв'язує поставлені перед банком завдання, та досвідчених фахівців на ключових позиціях;
  - створення та дотримання відповідної політики, практики та процедур, пов'язаних з різними видами діяльності банку, в тому числі з:
    - просуванням високих етичних та професійних стандартів;
    - системами, що точно виявляють та оцінюють усі суттєві ризики, а також здійснюють поточний контроль та управління цими ризиками;
    - відповідними заходами внутрішнього контролю, організаційними структурами та обліковими процедурами;
    - оцінкою якості активів та їхнього відповідного визнання й оцінки;
    - правилами “знати свою клієнтуру” для запобігання використанню банку кримінальними елементами, навмисного чи ненавмисного;
    - затвердженням прийняттого середовища контролю, направленого на досягнення цілей банку щодо встановлених показників діяльності та дотримання вимог;
    - перевіркою відповідності та оцінкою ефективності заходів внутрішнього контролю за допомогою внутрішнього аудиту;
  - створення відповідних управлінських інформаційних систем;
  - відповідної політики та процедур управління ризиками;
  - дотримання законодавчих та нормативних актів, включаючи директиви, що стосуються платоспроможності та ліквідності;
  - адекватного захисту не лише акціонерів, а й вкладників та інших кредиторів.

9. Управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансових звітів згідно з відповідною концептуальною основою фінансової звітності та за встановлення процедур бухгалтерського обліку, що забезпечують ведення документації, достатньої для підтвердження фінансових звітів. Ця відповідальність полягає і в забезпеченні того, щоб зовнішній аудитор, який перевіряє ці звіти та складає висновок щодо них, мав повний та безперешкодний доступ до всієї необхідної інформації, що може суттєво вплинути на фінансові звіти, а отже, і на думку аудитора<sup>2</sup>. Управлінський персонал також несе відповідальність за надання органам нагляду всієї інформації, яку вони мають право одержувати згідно з законодавством або нормативними актами.
10. У багатьох країнах створені аудиторські комітети для вирішення практичних труднощів, які можуть виникати у раді директорів при виконанні завдання з забезпечення існування та підтримки адекватної системи заходів внутрішнього контролю. Крім того, такий комітет зміцнює як систему внутрішнього контролю, так і роль внутрішнього аудиту. Для підвищення ефективності аудиторського комітету слід дозволяти внутрішнім та зовнішнім аудиторам та заохочувати їх відвідувати засідання аудиторського комітету. Регулярні зустрічі аудиторського комітету з внутрішніми та зовнішніми аудиторами допомагають підвищити незалежність зовнішніх аудиторів та ступінь довіри до внутрішніх аудиторів; вони також допомагають аудиторському комітетові виконувати його основну роль із зміцнення корпоративного управління. У деяких країнах законодавчі чи нормативні акти вимагають проведення таких засідань.
11. Якщо цього вимагають рада директорів чи застосовні законодавчі чи нормативні акти, управлінський персонал несе відповідальність за організацію та ефективну роботу постійного підрозділу внутрішнього аудиту в банку, який відповідає його розмірам і характерові операцій. Цей підрозділ є частиною поточного моніторингу системи заходів внутрішнього контролю, тому що він забезпечує оцінку адекватності та дотримання політики та процедур, встановлених у банку, а також впевненість щодо адекватності, ефективності та стабільності процедур банку щодо управління та контролю за ризиками та інфраструктури, незалежно від тих, хто несе щоденну відповідальність за дотримання цих політики та процедур. При виконанні своїх обов'язків управлінському персоналові слід вжити всіх необхідних заходів для забезпечення безперервної та адекватної роботи підрозділу внутрішнього аудиту.

<sup>2</sup> У деяких країнах від філій закордонних банків вимагають лише надавати фінансову інформацію (в тому числі скорочені фінансові звіти), складену відповідно до облікової політики групи. Стосовно цієї фінансової інформації може існувати вимога про зовнішню аудиторську перевірку, але такої вимоги може й не бути. Рекомендації цього Положення можна також застосовувати відповідним та прийнятним чином до таких зовнішніх аудиторських перевірок.

12. Щоб бути повністю ефективним, підрозділ внутрішнього аудиту має бути незалежним від діяльності організації, яку він перевіряє чи оглядає, а також незалежним від щоденного процесу внутрішнього контролю. Кожен вид діяльності та кожне відділення, дочірнє підприємство чи інший компонент банківської організаційної структури повинні відноситися до сфери огляду підрозділом внутрішнього аудиту. Професійна компетентність усіх внутрішніх аудиторів та підрозділу внутрішнього аудиту в цілому є основною для належної діяльності цього підрозділу. Таким чином, треба, щоб підрозділ внутрішнього аудиту мав відповідний персонал з належними навичками та технічною компетентністю та не ніс відповідальності за операційну діяльність. Підрозділ внутрішнього аудиту має регулярно звітувати раді директорів та управлінському персоналові про ефективність систем внутрішнього контролю та управління ризиками, а також досягнення цілей підрозділу внутрішнього аудиту. Управлінському персоналові слід встановити та затвердити процедури, що забезпечують аналіз та, якщо доречно, впровадження рекомендацій підрозділу внутрішнього аудиту.
13. Існування системи нагляду за діяльністю банків інспекторами з банківського нагляду або вимога обов'язковості аудиторської перевірки фінансових звітів банку зовнішніми аудиторами в жодному разі не зменшують відповідальності ради директорів та управлінського персоналу.

## **Функції зовнішнього аудитора банку**

14. Мета аудиторської перевірки фінансових звітів банку зовнішнім аудитором - надати незалежному аудиторіві можливість висловити думки про те, чи складені фінансові звіти банку у всіх суттєвих аспектах відповідно до встановленої концептуальної основи фінансової звітності. Як правило, фінансові звіти слід складати відповідно до концептуальної основи фінансової звітності країни, в якій знаходиться головний офіс банку<sup>3</sup>, та відповідно до будь-яких доречних нормативних актів, встановлених регулювальними органами цієї країни. Концептуальні основи фінансової звітності можуть бути різними в різних країнах та система звітності для банків та інших комерційних підприємств в конкретній країні може відрізнятися від систем для інших комерційних підприємств. Таким чином, аудиторська думка про фінансові звіти буде висловлена згідно з прийнятною національною концептуальною основою та нормативними актами. Можливо, що фінансові звіти, складені згідно з різними концептуальними основами та нормативними актами суттєво різнитимуться, але все ще відповідатимуть прийнятним національним

<sup>3</sup> У деяких країнах також дозволена звітність відповідно до міжнародно прийнятих стандартів бухгалтерського обліку, наприклад, виданих чи затверджених Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

## ВЗАЄМОВІДНОСИНИ ІНСПЕКТОРІВ З БАНКІВСЬКОГО НАГЛЯДУ ТА ЗОВНІШНІХ АУДИТОРІВ

вимогам. З цієї причини МСА 700 “Аудиторський висновок про фінансову звітність”<sup>4</sup> вимагає від аудитора зазначення країни походження концептуальної основи фінансової звітності, використаної для складання фінансових звітів, якщо концептуальна основа не є Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

15. У висновку зовнішнього аудитора зазначають адресата відповідно до умов завдання, як правило, він призначений для акціонерів або раді директорів. Проте його можуть надавати і багатьом іншим сторонам - вкладникам, іншим кредиторам та інспекторам. Аудиторська думка допомагає зміцнити довіру до фінансових звітів. Проте не слід тлумачити аудиторську думку як надання впевненості у майбутній життєздатності банку чи як висновок про результативність чи ефективність ведення управлінським персоналом справ банку, оскільки це не є метою аудиту.
16. Аудитор розробляє аудиторські процедури для зменшення до прийнятно низького рівня ризику надання невідповідної аудиторської думки у разі суттєвого викривлення фінансових звітів. Аудитор оцінює властивий ризик наявності суттєвого викривлення (властивий ризик) та ризик того, що не можна буде своєчасно запобігти суттєвим викривленням або їх не можна своєчасно виявити та виправити за допомогою систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю суб'єкта господарювання (ризик контролю). Аудитор оцінює ризик контролю як високий, поки він не зможе ідентифікувати заходи контролю, які придатні для запобігання, виявлення та виправлення суттєвого викривлення, та виконує тести контролю, які підтверджують більш низьку оцінку ризику контролю. Виходячи з оцінки властивого ризику та ризику контролю, аудитор виконує процедури по суті для зменшення загального аудиторського ризику до прийнятно низького рівня.
17. Аудитор розглядає, наскільки суттєво можуть бути викривлені фінансові звіти, а також розглядає, чи існують фактори ризику шахрайства, які свідчать про ймовірність шахрайства у фінансовій звітності чи незаконного привласнення активів. Аудитор розробляє аудиторські процедури для зменшення до прийнятно низького рівня ризику того, що викривлення внаслідок шахрайства або помилки, які є суттєвими для фінансових звітів у цілому, не будуть виявлені. МСА 240 “Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок під час аудиторської перевірки фінансових звітів” наводить перелік факторів ризику, наявність яких породжує в аудитора підозру про можливість існування шахрайства. У деяких країнах, якщо аудитор виявляє докази шахрайства, від нього вимагається розкриття такої інформації інспекторові з банківського нагляду.

<sup>4</sup> МСА 700 “Аудиторський висновок про фінансову звітність” буде видкликано після набуття чинності МСА 700 (переглянутий) “Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів”. МСА 800 (переглянутий) набуває чинності для аудиторських висновків, датованих 31 грудня 2006 р., або пізніше.

18. При проведенні аудиторської перевірки фінансових звітів банку зовнішній аудитор визнає, що банки мають такі ознаки, які, як правило, відрізняють їх від більшості інших комерційних підприємств. Їх враховує аудитор при оцінюванні рівня властивого ризику:
- банки зберігають значні суми, включаючи грошові кошти та оборотні фінансові інструменти, фізична безпека яких має бути забезпечена під час передачі та при збереженні. Вони також зберігають та контролюють оборотні інструменти та інші активи, які можна легко передавати в електронній формі. Характеристика ліквідності таких статей призводять до підвищення ступеня вразливості банків з погляду незаконного привласнення та шахрайства. Таким чином, банкам треба встановити формальні операційні процедури, чітко визначені повноваження окремих осіб та жорсткі системи внутрішнього контролю;
  - банки часто беруть участь в операціях, які починаються в одній юрисдикції, відображаються в звітності в іншій юрисдикції, а управляють ними ще в іншій юрисдикції;
  - банки часто здійснюють операційну діяльність з дуже низьким співвідношенням капіталу і загальних активів, що підвищує вразливість банків несприятливим економічним подіям та ризик банкрутства;
  - банки мають активи, вартість яких швидко змінюється та часто її важко визначити. Отже, відносно невелике зменшення вартості активів може значно впливати на їхній капітал та, потенційно, їхню законодавчо встановлену платоспроможність;
  - банки, звичайно, отримують значну суму свого фінансування від короткострокових депозитів (застрахованих чи незастрахованих). Втрата довіри вкладниками до платоспроможності банку може швидко призвести до кризи ліквідності;
  - банки мають зобов'язання стосовно активів, які вони утримують, але які належать іншим особам. Це може призвести до відповідальності за порушення довірчою особою її обов'язків. Тому банкам слід встановлювати операційні процедури та заходи внутрішнього контролю, призначені забезпечити, що операції з активами здійснюються лише у відповідності з умовами, за яких активи були передані банку;
  - банки здійснюють велику кількість різноманітних операцій, вартість яких може бути значною. Це обов'язково потребує складних систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, а також широкого застосування інформаційних технологій (ІТ);
  - банки, зазвичай, діють через мережу філій і відділень з широкою географією розташування. Це обов'язково спричиняє більшу децентралізацію повноважень та розосередження функцій обліку й



## ВЗАЄМОВІДНОСИНИ ІНСПЕКТОРІВ З БАНКІВСЬКОГО НАГЛЯДУ ТА ЗОВНІШНІХ АУДИТОРІВ

контролю, що закономірно ускладнює застосування єдиної операційної практики та єдиних облікових систем, зокрема, коли мережа філій розміщується за межами національного кордону;

- часто клієнти безпосередньо розпочинають та завершують операції без жодного втручання працівників банку, наприклад, за допомогою Інтернету чи банкоматів;
- банки часто беруть на себе значні зобов'язання без початкового переведення коштів, за винятком, у деяких випадках, сплати гонорарів. Такі зобов'язання можуть бути відображені обліковими позабалансовими записами. Отже, їхнє існування важко виявити;
- діяльність банків регулюється державними органами, а тому їх нормативні вимоги часто впливають на принципи бухгалтерського обліку, яких дотримуються банки. Невідповідність нормативним вимогам (наприклад, щодо достатності основного капіталу) може мати наслідки для фінансових звітів банку чи розкриття інформації в них;
- клієнтські стосунки, які аудитор, асистенти чи аудиторська фірма можуть мати з банком, впливають на незалежність аудитора таким чином, яким не впливали би клієнтські стосунки з іншими організаціями;
- банки, як правило, мають виключний доступ до систем клірингу та розрахунків, пов'язаних з чеками та переведенням коштів, операціями з обміну іноземних валют тощо. Вони є невід'ємною частиною або пов'язані з національними та міжнародними системами розрахунків і, отже, можуть становити систематичний ризик для тих країн, в яких вони функціонують;
- банки можуть випускати та здійснювати операції зі складними фінансовими інструментами, деякі з них може бути потрібним відображати за справедливою вартістю у фінансових звітах. Отже, банкам необхідно встановлювати відповідні процедури оцінки та управління ризиками. Ефективність цих процедур залежить від відповідності обраних методологій та математичних моделей, доступу до достовірної поточної і минулої інформації про ринок, а також збереження цілісності даних.

19. Докладна аудиторська перевірка всіх операцій банку не лише забере багато часу й дуже дорого коштуватиме, а й у цілому є недоцільною. Отже, зовнішній аудитор буде аудиторську перевірку на оцінці властивого ризику суттєвого викривлення, оцінці ризику контролю та тестуванні заходів внутрішнього контролю (призначених для запобігання чи виявлення суттєвих викривлень), а також на процедурах по суті, проведених на основі перевірок. До складу таких процедур входить (окремо або у поєднанні): перевірка, спостереження, запит та

ВЗАЄМОВІДНОСИНИ ІНСПЕКТОРІВ З БАНКІВСЬКОГО НАГЛЯДУ  
ТА ЗОВНІШНІХ АУДИТОРІВ

підтвердження, обчислення та аналітичні процедури. Зокрема, зовнішнього аудитора цікавить імовірність відшкодування (а отже, балансова вартість позик, інвестицій та інших активів, відображених у фінансових звітах) і він зацікавлений у визначенні та адекватному розкритті інформації у фінансових звітах про усі суттєві умовні та безумовні зобов'язання.

20. Хоч зовнішній аудитор є єдиною особою, яка несе відповідальність за свій висновок і визначення характеру, розрахунку часу та обсягу аудиторських процедур, багато роботи з внутрішнього аудиту може виявитися корисною для зовнішнього аудитора при перевірці ним фінансових звітів. Тому аудитор оцінює, як частину аудиторської перевірки, підрозділ внутрішнього аудиту з погляду того, наскільки, за думкою аудитора, він буде корисним при визначенні характеру, розрахунку часу та обсягу аудиторських процедур.
21. МСА 610 "Розгляд роботи внутрішнього аудиту" вимагає від зовнішніх аудиторів розгляду діяльності внутрішніх аудиторів та її впливу, якщо є, на характер, розрахунок часу та обсяг процедур зовнішнього аудитора. Зовнішній аудитор розглядає організаційний статус підрозділу внутрішнього аудиту, обсяг обов'язків, технічну компетентність його персоналу та професійну обачність, яку вони застосовують при оцінюванні роботи підрозділу.
22. Робота аудитора ґрунтується на його судженні. Аудитор застосовує професійне судження у таких сферах:
  - оцінки властивого ризику, ризику контролю та ризику суттєвого викривлення внаслідок шахрайства та помилок;
  - ухвалення рішення про характер, розрахунок часу та обсяг аудиторських процедур;
  - оцінки результатів цих процедур;
  - оцінки обґрунтованості суджень та оцінок, зроблених управлінським персоналом при складанні фінансових звітів.
23. Зовнішній аудитор планує та проводить аудиторську перевірку, щоб одержати обґрунтовану впевненість, що будуть виявлені викривлення у фінансових звітах банку, які (окремо або у поєднанні) є суттєвими для фінансової інформації, поданої в цих звітах. Оцінка того, що є суттєвим, це питання професійного судження аудитора; на це впливають економічні рішення, які користувачі фінансових звітів банку прийматимуть на основі цих фінансових звітів. Аудитор розглядає суттєвість на загальному рівні фінансових звітів та щодо окремих залишків на рахунках, класів операцій та розкриття інформації. На оцінку суттєвості можуть впливати інші міркування, наприклад, законодавчі й нормативні вимоги, а також міркування, що стосуються окремих залишків на рахунках фінансових

звітів та співвідношень. Цей процес може призвести до різних рівнів суттєвості залежно від того аспекту фінансових звітів, що розглядається. Аналогічно, рівень суттєвості, використаний аудитором при складанні висновку про фінансові звіти банку, може відрізнятись від рівня, застосованого при складанні спеціальних звітів для інспекторів з банківського нагляду. МСА 320 “Суттєвість в аудиті” розглядає це більш докладно.

24. Щоб сформувати думку про фінансові звіти, зовнішній аудитор виконує процедури, призначені для отримання обґрунтованої впевненості в тому, що фінансові звіти складено у всіх суттєвих аспектах відповідно до встановленої концептуальної основи фінансової звітності. Аудиторська перевірка не гарантує виявлення всіх суттєвих викривлень унаслідок таких чинників, як застосування судження, застосування перевірки, обмеження, властиві внутрішньому контролю, а також того факту, що значна частина доказів, доступних аудиторіві, є за своїм характером скоріше переконливими, ніж остаточними. Ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства більший, ніж ризик невиявлення суттєвого викривлення в результаті помилки, оскільки шахрайство зазвичай складається з складних та ретельно організованих схем, спрямованих на його приховання - змова, підробка, навмисне невідображення операцій в обліку або навмисне перекручування інформації аудиторіві. Такі спроби приховування виявити ще складніше, якщо вони супроводжуються змовою. До того ж, ризик того, що аудитор не виявить суттєве викривлення, яке є результатом шахрайства управлінського персоналу, вище, ніж у разі шахрайства працівників, оскільки ради директорів та управлінський персонал часто обіймають посади, які передбачають їхню чесність і надають їм можливість порушувати офіційно встановлені процедури контролю. Таким чином, аудитор планує і проводить аудиторську перевірку з позиції професійного скептицизму, визнаючи, що можуть існувати обставини, які спричиняють суттєве викривлення фінансових звітів.
25. Якщо аудитор виявляє викривлення, що є суттєвим для фінансових звітів у цілому, включаючи застосування невідповідної облікової політики чи оцінки активів або нерозкриття основної інформації, аудитор просить управлінський персонал коригувати фінансові звіти для виправлення викривлення. Якщо управлінський персонал відмовляється зробити виправлення, то аудитор висловлює умовно-позитивну або негативну думку про фінансові звіти. Така думка може вплинути на ступінь довіри до банку і навіть на стабільність банку, і тому управлінський персонал зазвичай уживає необхідних заходів, щоб цього уникнути. Подібно до цього, аудитор висловлює умовно-позитивну думку або відмовляється від висловлення думки, якщо управлінський персонал не надав йому всієї необхідної інформації або пояснення.

26. Як додаткову (але не обов'язково невід'ємну) частину аудиторської перевірки, зовнішній аудитор, як правило, повідомляє певну інформацію управлінському персоналу. Ця інформація зазвичай містить зауваження з таких питань, як суттєві недоліки внутрішнього контролю чи викривлення, на які аудитор звернув увагу під час аудиторської перевірки, але які не ведуть до модифікації аудиторського висновку (оскільки аудитор виконав додаткові процедури для компенсації недоліків контролю або тому, що викривлення у фінансових звітах виправлені чи несуттєві в цьому аспекті). Зовнішній аудитор також повідомляє питання, що стосуються управління, найвищому управлінському персоналові банку. У деяких країнах зовнішній аудитор також надає управлінському персоналові чи інспектору з банківського нагляду (відповідно до вимог законодавства або договору) розгорнутий висновок з певних питань, таких як структура залишків на рахунках або кредитного портфеля, ліквідність та доход, фінансові коефіцієнти, адекватність систем внутрішнього контролю, аналіз банківських ризиків, аналіз відповідності вимогам законодавства та органів нагляду.
27. У деяких країнах від зовнішнього аудитора вимагається негайно доповідати інспекторові з банківського нагляду про будь-який факт чи рішення, наслідком яких є:
- суттєве порушення законів чи нормативних актів;
  - вплив на здатність банку продовжувати безперервно свою діяльність;
  - модифікований висновок.

## **Функції інспектора з банківського нагляду**

28. Основна мета пруденційного нагляду - забезпечити стабільність та довіру до фінансової системи, зменшуючи тим самим ризик збитків для вкладників та інших кредиторів. Крім того, нагляд також часто спрямований на перевірку дотримання вимог законодавства і нормативних актів, які стосуються банків та їхньої діяльності. Однак у цьому Положенні розглядається переважно пруденційний аспект ролі інспекторів з банківського нагляду.
29. Банківський нагляд базується на системі ліцензування, яка дозволяє інспекторам з банківського нагляду визначити тих, за ким слід здійснювати нагляд, та контролювати вхід до банківської системи. Для того, щоб одержати та зберегти ліцензію на здійснення банківської діяльності, суб'єкти господарювання повинні дотримуватись певних пруденційних вимог. Деталізація вимог може бути різною в різних країнах; деякі можуть бути точно визначені нормативними актами, а інші можуть бути сформульовані так, що надають органам нагляду можливість їхнього ширшого тлумачення. Проте наведені нижче основні вимоги до банківської ліцензії є загальними для більшості систем нагляду:

ВЗАЄМОВІДНОСИНИ ІНСПЕКТОРІВ З БАНКІВСЬКОГО НАГЛЯДУ  
ТА ЗОВНІШНІХ АУДИТОРІВ

- акціонери та члени ради банку мають задовольняти певні вимоги (це поняття охоплює чесність та репутацію у ділових кругах, а також фінансовий потенціал всіх основних акціонерів);
  - управлінський персонал банку повинен бути чесним та заслуговувати на довіру, а також повинен мати відповідну кваліфікацію й досвід для умілого та розумного управління банком;
  - організація та внутрішній контроль банку мають відповідати планам та стратегії діяльності;
  - правова структура банку має узгоджуватися з операційною структурою;
  - капітал банку має бути достатнім для протистояння ризикам, властивим цьому бізнесові внаслідок його характеру та обсягу;
  - ліквідність банку має бути достатньою для покриття відтоку фондів.
30. Часто висувуються й детальніші вимоги, включаючи мінімальні показники достатності капіталу та ліквідності в числовому вираженні. Якими б детальними не були правила, у будь-якому випадку їхньою метою є створення умов для забезпечення розумного ведення бізнесу банку та достатніх фінансових ресурсів для подолання несприятливих обставин і захисту вкладників від втрат.
31. Крім ліцензування нових банків, більшість інспекторів з банківського нагляду мають повноваження переглядати та відхиляти будь-які пропозиції з значного переходу прав власності чи передачі контрольного пакету акцій в існуючих банках іншим сторонам.
32. Поточний банківський нагляд, як правило, здійснюється на основі рекомендацій та інструкцій. Проте, інспектори з банківського нагляду мають у своєму розпорядженні і такі засоби, як вживання повноважень в силу закону для своєчасного здійснення заходів з виправлення, якщо банк не виконує пруденційних вимог, якщо є порушення законів чи нормативних актів, чи якщо вкладники стикаються зі значним ризиком втрат. За екстремальних обставин інспектор з банківського нагляду має право позбавити банк ліцензії.
33. Достатність капіталу - одна з основ пруденційного нагляду. В більшості країн існують вимоги до мінімального капіталу при відкритті нових банків, а аналіз достатності капіталу є постійним елементом поточного нагляду. У консультативному пакеті "Нова Базельська угода про норму власного капіталу", виданому Базельським комітетом у січні 2001 р., Базельський комітет пропонує концептуальну основу достатності капіталу, що ґрунтується на трьох взаємодоповнюючих "стовпах": вимоги до мінімального капіталу, процес перевірки органом банківського нагляду та ринкова дисципліна.

ВЗАЄМОВІДНОСИНИ ІНСПЕКТОРІВ З БАНКІВСЬКОГО НАГЛЯДУ  
ТА ЗОВНІШНІХ АУДИТОРІВ

- Перший “стовп” визначає вимоги до мінімального капіталу при трьох широких категоріях ризиків: кредитного ризику; ринкового ризику та операційного ризику.
  - Другий “стовп” - процес перевірки органом банківського нагляду базується на таких принципах. Платоспроможність банків має бути достатньою щодо структури ризиків, та необхідно, щоб інспектори з банківського нагляду могли вимагати від банків утримувати капітал більше мінімального. Банкам слід оцінювати самим та на безперервній основі достатність свого капіталу, виходячи з теперішньої та майбутньої структури ризику, а інспекторам з банківського нагляду слід перевіряти внутрішню процедуру оцінки достатності капіталу банків. Нарешті, інспектори з банківського нагляду повинні втручатися на ранньому етапі, якщо брати до уваги відносно неліквідний характер більшості активів банку та обмеженість варіантів вибору, які мають банки щодо швидкого залучення капіталу.
  - Третій “стовп” - ринкова дисципліна, яка посилює роль учасників ринку в заохочуванні банків до збереження достатніх рівнів капіталу. У цьому відношенні банки мають розкривати кількісну та якісну інформацію про свій капітал та структуру ризику.
34. Банки можуть зазнавати різних ризиків. Інспектори з банківського нагляду здійснюють контроль та можуть обмежувати діапазон банківських ризиків, таких як кредитний, ринковий ризик (включаючи відсотковий ризик та валютний ризик), ризик ліквідності, ризик при консолідуванні боргу, операційний ризик, юридичний ризик, ризик репутації. Дедалі більше інспектори з банківського нагляду намагаються розробити системи оцінювання, які б відображали рівень вразливості конкретним ризикам (наприклад, ризики, пов'язані з похідними фінансовими інструментами). Такі системи часто є основою для конкретних заходів контролю або обмежень щодо різних категорій ризиків.
35. Найзначнішим з банківських ризиків з точки зору минулого досвіду щодо втрат є ризик того, що клієнт чи контрагент не погасить зобов'язання повністю, коли настане строк сплати або у будь-який час після цього (іноді його називають кредитним ризиком). Функції інспектора з банківського нагляду не охоплюють керування кредитною політикою банків, але головною для нього є впевненість у тому, що банк прийняв надійну систему управління кредитним ризиком. Інспектор оцінює також ефективність політики та практики банку щодо оцінювання якості позики. Інспектор прагне впевненості в тому, що застосовані методи та судження, зроблені управлінським персоналом для обчислення резервів, призводять до сукупної суми конкретних та загальних резервів, яка є достатньою для своєчасного покриття попередньо оцінених збитків від кредитів, відповідно до прийнятої політики та процедур. Крім того, інспектор також прагне забезпечити достатню диверсифікованість кредитного ризику за допомогою правил про обмеження ризиків,

ВЗАЄМОВІДНОСИНИ ІНСПЕКТОРІВ З БАНКІВСЬКОГО НАГЛЯДУ  
ТА ЗОВНІШНІХ АУДИТОРІВ

незалежно від того, чи стосуються вони окремих позичальників, промислових чи комерційних секторів або економічних регіонів.

36. Якість позик та інших активів банку - один з найважливіших чинників його фінансового стану, хоча її важко оцінити. Відповідно, точна і пруденційна оцінка вартості активів має велике значення для інспекторів, оскільки безпосередньо впливає на визначення відображеної в звітності суми капіталу банку. Як уже зазначалося, капітал широко використовують як стандарт органів банківського нагляду, за яким оцінюють ризики або встановлюють обмеження щодо них. Хоча належна оцінка вартості активів є одним з основних обов'язків управлінського персоналу, процес оцінки часто пов'язаний з значною мірою судження. Взагалі, якщо інспектор не проводить незалежного аналізу, власну оцінку цього процесу для визначення його точності та відповідності офіційно прийнятим політиці та процедурам, він значною мірою покладається на судження управлінського персоналу щодо належної оцінки вартості активів і на перевірку оцінки, наведеної у фінансових звітах, зовнішнім аудитором.
37. Інспектори надають велике значення необхідності для банків мати дієві заходи внутрішнього контролю, достатні для характеру, обсягу та розміру бізнесу. Призначення внутрішнього контролю - допомагати досягненню мети управлінського персоналу у забезпеченні, наскільки можливо, впорядкованого та ефективного ведення бізнесу, включаючи суворе дотримання політики управлінського персоналу, захищення активів, запобігання та виявлення шахрайства і помилок, точність та повноту облікових документів та своєчасно складання достовірної фінансової інформації.
38. Розробка складних комп'ютерних інформаційних систем у режимі реального часу значно збільшила можливості контролю, що, в свою чергу, призвело до додаткових ризиків, які виникають унаслідок можливого комп'ютерного збою або шахрайства. Введення Е-комерції також призвело до появи значних нових ризиків, що, в свою чергу, потребує додаткових заходів контролю.
39. Інспектори зацікавлені в забезпеченні того, щоб якість управління відповідала характеру та обсягу бізнесу. В правовому та нормативному середовищі діяльності банку, що передбачає регулярне проведення перевірок на місці, ревізори можуть помітити ознаки недоліків в управлінні. В інших випадках інспектор, зазвичай, регулярно домовляється про бесіду з управлінським персоналом та шукає інших можливих контактів. Яким би не був характер правового та нормативного середовища, інспектор намагається використовувати всі можливості для того, щоб зрозуміти плани та стратегію діяльності управлінського персоналу і те, як він очікує досягти їх. Подібно до цього, інспектор прагне визначити, чи має банк все необхідне для виконання його функцій - чи досить кваліфікований і компетентний його персонал та чи є

## ВЗАЄМОВІДНОСИНИ ІНСПЕКТОРІВ З БАНКІВСЬКОГО НАГЛЯДУ ТА ЗОВНІШНІХ АУДИТОРІВ

необхідне устаткування і техніка. Інформація, отримана внаслідок цих контактів з управлінським персоналом, допомагає інспекторові сформулювати думку про компетентність управлінського персоналу.

40. Ефективний нагляд потребує збору та аналізу інформації про підконтрольні банки. Наприклад, інспектори збирають, оглядають та аналізують пруденційні звіти та статистичну інформацію про доходи банків. Вони складаються з основних фінансових звітів, а також підтверджувальних графіків, що надають докладніші дані. Ці звіти використовують для перевірки суворого дотримання певних пруденційних вимог і вони також надають основу для обговорень з управлінським персоналом банку. Камеральний контроль часто може виявити потенційні проблеми, зокрема у проміжки часу між перевітками на місці, тим самим забезпечуючи раннє виявлення та надання вказівок про коригування раніше, ніж проблеми стануть серйознішими.
41. Інспектори повинні мати засоби затвердження інформації, яку вони отримують за допомогою перевірок на місці чи зовнішніх аудиторів. Робота на місці, незалежно від того, чи виконує її власний персонал органів банківського нагляду або призначені інспектором особи, побудована так, щоб забезпечити незалежну перевірку того, чи існує в конкретних банках адекватна система внутрішнього контролю, яка відповідає конкретним критеріям, санкціонованим інспектором (органом нагляду), та чи обґрунтована інформація, надана банками.
42. Для покращання розуміння корпоративного управління банком та системи діяльності, деякі органи нагляду періодично зустрічаються з аудиторським комітетом банку або з його радою директорів. Це надає можливість аудиторському комітетові чи раді директорів обговорити будь-які проблеми, які вони можуть мати щодо управління банком, та дозволяє інспекторові сформулювати думку про ефективність аудиторського комітету.
43. Інспектори (органи) з банківського нагляду зацікавлені в забезпеченні того, щоб вся робота, виконувана зовнішніми аудиторами, здійснювалася аудиторами, які:
  - мають належні ліцензії та добру репутацію;
  - мають відповідний професійний досвід та компетентність;
  - дотримуються програми забезпечення якості;
  - є незалежними фактично і за зовнішніми ознаками від банку, що перевіряється;
  - є об'єктивними та неупередженими;
  - дотримуються всіх прийнятних етичних вимог<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> Аудитор дотримується відповідних національних етичних стандартів та "Кодексу професійних бухгалтерів", виданого Міжнародною федерацією бухгалтерів (Кодекс).



44. У деяких країнах інспектор з банківського нагляду має повноваження згідно з законом призначати зовнішніх аудиторів, включаючи право затверджувати чи звільняти з посади та право зобов'язувати провести незалежну аудиторську перевірку. Мета цих повноважень - забезпечити, щоб зовнішні аудитори, яких затверджують банки, мали досвід, ресурси та навички, необхідні за таких обставин. Якщо не існує об'єктивної причини заміни зовнішнього аудитора, інспектори також, як правило, досліджують обставини, через які банку не треба призначати нового аудитора.
45. Інспектори, безсумнівно, зацікавлені в забезпеченні високих стандартів банківського аудиту. Крім того, незалежність зовнішнього аудитора, який виконує аудиторську перевірку банку, особливо, якщо аудитор надає банку певні види супутніх до аудиту послуг, має важливе значення для інспекторів. Відповідно, інспектори прагнуть підтримувати тісний контакт з національними професійними аудиторськими органами для вирішення питань, які становлять взаємний інтерес.

## **Взаємовідносини інспектора з банківського нагляду та зовнішнього аудитора**

46. У багатьох аспектах інтереси інспектора з банківського нагляду та зовнішнього аудитора збігаються, хоч об'єкти їхньої уваги можуть бути різними. Інспектора з банківського нагляду цікавить:
- насамперед збереження стабільності банківської системи та заохочення безпеки та міцності окремих банків з метою захисту інтересів вкладників. Тому він перевіряє його теперішню та майбутню життєздатність банків і використовує їхні фінансові звіти для оцінювання їхнього стану та результатів діяльності. З іншого боку, зовнішнього аудитора насамперед цікавить надання висновку про фінансові звіти банку акціонерам або раді директорів банку. Отже, аудитор також розглядає відповідність застосування управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності. Аудитор розглядає період оцінки, використаний управлінським персоналом, і якщо цей період менше 12 місяців після дати балансу, просить управлінський персонал збільшити цей період оцінювання щонайменш на 12 місяців з дати балансу. Якщо управлінський персонал відмовляється зробити це, МСА 570 "Безперервність" вимагає від аудитора розглянути питання про доцільність модифікації аудиторського висновку через обмеження обсягу роботи аудитора. Аудитор також направляє запит управлінському персоналові, чи знає він про події чи умови за межами періоду оцінювання, використаного управлінським персоналом, які можуть викликати сумнів про здатність банку продовжувати свою діяльність безперервно;

ВЗАЄМОВІДНОСИНИ ІНСПЕКТОРІВ З БАНКІВСЬКОГО НАГЛЯДУ  
ТА ЗОВНІШНІХ АУДИТОРІВ

- підтримання надійної системи внутрішнього контролю як основи для обережного та розсудливого управління діяльністю банку. Зовнішній аудитор у більшості випадків оцінює систему внутрішнього контролю, щоб визначити, наскільки він може покладатися на неї при плануванні й проведенні аудиторської перевірки;
  - ведення відповідного бухгалтерського обліку кожним банком згідно з узгодженою обліковою політикою й практикою, що дозволяє інспектору оцінити фінансовий стан банку та прибутковість його діяльності, а також, чи регулярно публікує банк або надає фінансові звіти, що достовірно відображають його стан. Зовнішнього аудитора цікавить, чи ведуться адекватні та достатньо достовірні облікові записи, які дають можливість суб'єктові господарювання скласти фінансові звіти, що не містять суттєвих викривлень та тим самим надають можливість аудиторів висловити думку про ці звіти.
47. Саме тому треба, щоб інспектор з банківського нагляду, використовуючи у процесі роботи перевірені фінансові звіти, брав до уваги такі чинники:
- потреби інспектора зазвичай не є основною метою, з якою складають фінансові звіти;
  - призначення аудиторської перевірки відповідно до МСА - надати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансові звіти в цілому не містять суттєвих викривлень;
  - важливість облікової політики, використаної при складанні фінансових звітів як концептуальної основи фінансової звітності, вимагає судження при її застосуванні та може дозволяти вибирати певну політику або способи її застосування;
  - фінансові звіти містять інформацію, основу на судженнях і попередніх оцінках, зроблених управлінським персоналом та перевірених аудитором;
  - на фінансовий стан банку можуть вплинути подальші події, що відбуваються після складання фінансових звітів;
  - з урахуванням відмінностей в цілях, для яких система внутрішнього контролю оцінюється й перевіряється інспектором та аудитором, інспектор не може припускати, що оцінка аудитором внутрішнього контролю з метою аудиторської перевірки обов'язково має відповідати тим цілям, для яких інспекторові потрібна оцінка;
  - заходи контролю та облікова політика, які розглядає зовнішній аудитор, можуть відрізнятися від тих, які використовує банк при підготовці інформації для інспектора з банківського нагляду.
48. Проте в багатьох сферах результати роботи інспектора з банківського нагляду та зовнішнього аудитора можуть бути корисні для обох сторін.

ВЗАЄМОВІДНОСИНИ ІНСПЕКТОРІВ З БАНКІВСЬКОГО НАГЛЯДУ  
ТА ЗОВНІШНІХ АУДИТОРІВ

Повідомлення аудиторів управлінському персоналу й інші звіти, надані аудиторами, можуть дати інспекторам важливе уявлення про різні аспекти діяльності банку. У багатьох країнах прийнято надавати такі звіти інспекторам.

49. Аналогічно, зовнішні аудитори можуть одержати важливе уявлення з інформації від інспектора з банківського нагляду. Коли проводиться інспекція з нагляду або бесіди з управлінським персоналом, висновки, зроблені на підставі інспекції або бесіди, як правило, повідомляються банку. Така інформація може бути корисною для аудиторів, оскільки вона надає незалежну оцінку з таких важливих питань, як достатність резервів на збитки від позик і привертає увагу до конкретних питань, цікавих для інспектора. Органи нагляду також можуть розробити певні неофіційні пруденційні коефіцієнти або інструкції, які надаються банкам і які можуть допомогти аудиторам при проведенні аналітичних оглядів.
50. Під час контактів з управлінським персоналом, інспектори з банківського нагляду та зовнішні аудитори усвідомлюють переваги для обох сторін, які можна отримати в результаті обізнаності в питаннях, що обговорювалися під час таких контактів. Отже, доцільно фіксувати результати контактів такого характеру письмово, щоб вони склали частину документації банку, до якої іншій стороні слід мати доступ.
51. Для дотримання інтересів обох сторін щодо конфіденційності інформації, одержаної під час виконання ними відповідних функцій, як правило, під час необхідних контактів між інспектором з банківського нагляду та зовнішнім аудитором, управлінський персонал банку (за потреби) також повинен бути присутнім або, принаймні, бути обізнаним про такі контакти. Рекомендується вживати своєчасні та відповідні заходи для того, щоб зовнішній аудитор не міг відповідати за інформацію, сумлінно розкрити органам банківського нагляду відповідно до прийнятних законів і нормативних актів. Ці заходи можуть бути в формі законодавчих ініціатив чи угоди між банком, його управлінським персоналом, зовнішнім аудитором та органом нагляду. Це особливо вірно у випадках, коли присутність управлінського персоналу дискредитувала б обговорення, наприклад, якщо аудитор вважає, що управлінський персонал має відношення до шахрайської поведінки.

52. МСА 260 “Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналові” визначає питання аудиту, які мають значення для управління<sup>6</sup>. Питання, які мають значення для управління, охоплюють лише ті питання, які привернули увагу аудитора внаслідок виконання аудиторської перевірки. Від аудитора не вимагається при аудиторській перевірці згідно з МСА розробляти процедури з конкретною метою визначення питань, які мають значення для управління. Ймовірно, що деякі питання, які мають значення для управління, зацікавлять інспекторів з банківського нагляду, особливо, якщо ці питання потребують невідкладних заходів від інспектора. Якщо цього вимагає інспектор, законодавча чи нормативна база, або офіційна угода чи протокол, аудитор своєчасно повідомляє про такі питання інспекторові з банківського нагляду. В ситуаціях, коли не існує таких вимог, угод чи протоколів, аудитор заохочує управлінський персонал банку чи найвищий управлінський персонал своєчасно повідомляти про питання, які за судженням аудитора можуть бути актуальними для інспектора з банківського нагляду<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> Часто такі питання включають:

- загальний підхід до аудиторської перевірки та її обсяг, у тому числі будь-які очікувані обмеження обсягу аудиторської перевірки та 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 (наприклад, поточні розгляди судових справ), інформацію про які слід розкривати у фінансових звітах;
- аудиторські коригування (як зафіксовані, так і не зафіксовані суб'єктом господарювання), які суттєво впливають (або можуть вплинути) на фінансові звіти суб'єкта господарювання;
- суттєва невизначеність, що стосується подій або обставин, які можуть викликати суттєві сумніви щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати безперервно свою діяльність;
- незгода з управлінським персоналом з приводу питань, які (окремо або разом) можуть бути суттєвими для фінансових звітів суб'єкта господарювання чи аудиторського висновку. Повідомлення такої інформації передбачає розгляд того, була ця проблема вирішена чи ні й наскільки суттєвий характер вона має;
- очікувана модифікація аудиторського висновку;
- інша інформація, що потребує уваги найвищого управлінського персоналу (зокрема, суттєві недоліки в системі внутрішнього контролю, інформація щодо чесності управлінського персоналу, а також випадків шахрайства за участю управлінського персоналу);
- будь-яка інша інформація, зумовлена завданням з аудиторської перевірки.

<sup>7</sup> Чіткі вимоги щодо контактів аудитора з інспектором з банківського нагляду вже встановлені в багатьох країнах на рівні законодавства, вимог органів нагляду, офіційної угоди чи протоколу. Це зроблено для взаємної вигоди аудиторів та інспекторів з банківського нагляду. В країнах, де такі вимоги відсутні, органи банківського нагляду та професійні органи заохочують розглядати ініціативи чи підтримувати відповідні заходи в цій сфері.

ВЗАЄМОВІДНОСИНИ ІНСПЕКТОРІВ З БАНКІВСЬКОГО НАГЛЯДУ  
ТА ЗОВНІШНІХ АУДИТОРІВ

53. Нижче наведені приклади інших питань, які можуть привернути увагу аудитора і вимагати негайних заходів від інспектора з банківського нагляду:
- інформація, що свідчить про невиконання однієї з вимог банківської ліцензії;
  - серйозний конфлікт в органах, які приймають рішення, чи несподіваний від'їзд менеджера на ключовій посаді;
  - інформація, що може свідчити про значне порушення законів та нормативних актів або уставу, установчих документів банку;
  - намір аудитора відмовитися від посади чи звільнення аудитора з посади;
  - суттєві негативні зміни рівня ризиків у діяльності банку та можливе збільшення ризиків.

У багатьох випадках зовнішній аудитор повідомляє інформацію з цих питань також і вищому управлінському персоналу.

54. У ряді країн зовнішній аудитор виконує особливі завдання чи надає спеціальні висновки (відповідно до законодавства або на прохання інспектора) для допомоги інспекторові з банківського нагляду у виконанні його функцій. Зокрема, такі обов'язки можуть передбачати підготовку висновку про те:
- чи дотримано умов ліцензування;
  - чи адекватні системи ведення облікових та інших записів і систем внутрішнього контролю;
  - чи адекватний метод, використаний банком для складання звітів інспекторові з банківського нагляду, та чи точна інформація, що міститься в цих звітах, яка може складатися з встановлених коефіцієнтів співвідношення активів та зобов'язань та інших пруденційних вимог;
  - чи адекватна організація, якщо виходити з критеріїв, наданих органом нагляду;
  - чи дотримано вимог законів та нормативних актів;
  - чи дотримано відповідної облікової політики.

55. Інспектори з банківського нагляду, внутрішні та зовнішні аудитори співпрацюють один з одним, щоб ефективніше та результативніше сприяти процесу нагляду. Співпраця оптимізує нагляд, надаючи кожній зі сторін можливість сконцентруватися на власній відповідальності. У деяких країнах така співпраця може здійснюватися на основі періодичних зустрічей інспектора, внутрішнього та зовнішнього аудиторів.

## Додаткові запити до зовнішнього аудитора про співпрацю у процесі нагляду

56. Запити інспектора до зовнішнього аудитора про допомогу в здійсненні певних завдань з нагляду слід робити в контексті чітко визначеної концептуальної основи, передбаченої відповідним законом чи контрактною угодою між банком та інспектором. У деяких випадках ці запити можуть бути предметом окремого завдання. У такій ситуації слід встановити такі критерії.
57. По-перше, основна відповідальність за надання повної й точної інформації інспекторові з банківського нагляду повинна залишатися на управлінському персоналі банку. Функції зовнішнього аудитора полягають у наданні висновку про цю інформацію чи про застосування конкретних процедур. Сам аудитор не бере на себе відповідальності з нагляду, але за допомогою такого висновку, надає інспекторові можливість формувати більш ефективне судження.
58. По-друге, треба забезпечити нормальні взаємовідносини між зовнішнім аудитором і перевіреним банком. Якщо немає інших законодавчих вимог або контрактних угод, які регламентують роботу аудитора, то весь обмін інформацією між інспекторами з банківського нагляду та аудиторами зазвичай проходить через банк (крім виняткових випадків). Таким чином, інспектор з банківського нагляду звертається до банку з проханням надати інформацію, яка йому потрібна від аудитора, і така інформація передається інспекторові через банк. Будь-які зустрічі між зовнішнім аудитором та інспектором з банківського нагляду проходять за участю представників банку (за винятками, зазначеними вище в параграфах 51 та 52); аудиторіві потрібен дозвіл банку на передачу копій листів управлінському персоналові та інших висновків інспекторові<sup>8</sup>.
59. По-третє, перш ніж укладати будь-які угоди з інспектором з банківського нагляду зовнішній аудитор розглядає, чи може виникнути конфлікт інтересів. Якщо так, треба розв'язати цю проблему до початку роботи, зазвичай одержавши попередню згоду управлінського персоналу банку на виконання роботи.
60. По-четверте, вимоги органів нагляду щодо необхідної інформації повинні бути конкретними й чітко сформульованими. Це означає, що інспекторові треба, наскільки це можливо, встановити стандарти, за якими слід оцінювати результати діяльності, щоб аудитор міг скласти висновок про те, чи їх досягнуто. Якщо, наприклад, потрібна інформація про якість кредитних активів, то інспектори повинні встановити критерії, які слід використовувати при класифікації кредитів за категорією ризику. Аналогічно, наскільки це можливо, між інспекторами з банківського

<sup>8</sup> Багато банків надають копії листів зовнішнього аудитора управлінському персоналові та інші спеціальні висновки безпосередньо інспекторові з банківського нагляду.

## ВЗАЄМОВІДНОСИНИ ІНСПЕКТОРІВ З БАНКІВСЬКОГО НАГЛЯДУ ТА ЗОВНІШНІХ АУДИТОРІВ

нагляду та зовнішніми аудиторами повинна бути досягнута згода щодо поняття суттєвості.

61. По-п'яте, завдання, що виконуються аудитором на прохання інспектора з банківського нагляду, повинні бути в межах компетентності аудитора, як технічної, так і практичної. До аудитора можуть, наприклад, звернутися з проханням оцінити ступінь ризику банку щодо окремого позичальника чи країни. Проте без чітких і конкретних рекомендацій він не зможе оцінити, чи надмірні будь-які конкретні ризики. Крім того, аудиторські перевірки проводяться періодично, а не постійно, отже, немає підстав очікувати, що зовнішній аудитор на додаток до роботи, необхідної для проведення аудиторської перевірки, проведе, наприклад, повне оцінювання внутрішнього контролю чи перевірить дотримання банком усіх правил, установлених органами нагляду, якщо це тільки не буде постійною програмою роботи протягом певного часу.
62. По-шосте, завдання зовнішнього аудитора для інспектора з банківського нагляду, повинно мати раціональну основу. Це означає, що, за винятком особливих обставин, завдання має доповнювати його звичайну аудиторську роботу й може бути виконане аудитором економічніше або швидше, ніж інспектором, оскільки аудитор має необхідну кваліфікацію або тому, що тим самим виключається дублювання.
63. Нарешті, треба захищати деякі аспекти конфіденційності, зокрема, конфіденційності інформації, отриманої зовнішнім аудитором у ході його професійних контактів з іншими клієнтами і невідомої банку або громадськості.
64. Можливість розширення функцій зовнішнього аудитора залежить від характеру середовища нагляду в конкретній країні. Наприклад, якщо інспектор з банківського нагляду застосовує активний підхід із проведенням численних і ретельних інспекцій, то, зазвичай, від зовнішнього аудитора може знадобитися мінімальна допомога. Якщо, з іншого боку, в минулому проводився менш ретельний нагляд, який в основному ґрунтувався на аналізі звітної інформації, наданої управлінським персоналом банку, або якщо можливості інспектора обмежені, тоді допомога зовнішнього аудитора, яку він може запропонувати з надання впевненості в отриманій інформації, може бути корисною для інспектора.
65. Проте нині багато країн застосовує підхід до нагляду, який містить елементи як інспекції, так й аналізу звітної інформації. З ускладненням банківської справи проведення інспекції вимагає залучення дедалі більших ресурсів органів нагляду. Отже, багатьом органам нагляду, які практикують проведення перевірок на місці, треба більше покладатися на звітну інформацію й на допомогу зовнішніх аудиторів у тих сферах, де це доречно з урахуванням їхньої кваліфікації.

66. У випадках, коли інспектори з банківського нагляду раніше поклалися лише на камеральний аналіз статистичної інформації, вони виявили, що деякою мірою бажаним заходом обережності є перевірка на місці. Таким чином, у зазначених країнах інспектори з банківського нагляду більше, ніж раніше, покладаються на допомогу зовнішніх аудиторів у виконанні конкретних завдань (див. параграф 54).
67. У тих країнах, де зовнішні аудитори й інспектори з банківського нагляду протягом тривалого часу підтримували тісні відносини, між ними встановилася взаємна довіра, а великий досвід співпраці дав можливість кожній зі сторін скористатися роботою іншої сторони. Досвід таких країн підтверджує, що конфлікт інтересів, який аудитори можуть, у принципі, вважати перешкодою для їхньої тісної співпраці з інспекторами, насправді не має великого значення й не заважає ефективному діалогу.

## **Необхідність постійного діалогу між органами банківського нагляду та професійними організаціями бухгалтерів**

68. Якщо інспектори з банківського нагляду мають намір використовувати результати роботи зовнішніх аудиторів постійно, то їм слід обговорити поточні питання, які викликають інтерес інспекторів щодо бухгалтерської професії у цілому. Цього можна досягти, проводячи періодичні консультації на національному рівні між органами нагляду і професійними організаціями бухгалтерів. Такі обговорення можуть охоплювати сфери взаємного інтересу. Це є значною допомогою аудиторам у здійсненні поінформованих суджень, якщо їм потрібно наскільки можливе розуміння поінформованості та відношення органів нагляду з таких питань. Під час подібних обговорень інспектори повинні також мати можливість висловити свою думку про облікову політику й стандарти аудиту в цілому і про конкретні аудиторські процедури зокрема. Це допоможе вдосконалити загальні стандарти аудиторської перевірки фінансових звітів банку загалом. Асоціаціям банків рекомендується брати участь в обговореннях цих питань, наприклад, через керівника внутрішнього аудиту для забезпечення врахування поглядів усіх сторін.
69. Також корисно, щоб обговорення інспекторів з банківського нагляду і професійних організацій бухгалтерів охоплювали основні питання аудиту й актуальні проблеми бухгалтерського обліку, наприклад, відповідні методи обліку нових інструментів та інші аспекти фінансових інновацій і сек'юритизації. Такі обговорення можуть сприяти прийняттю банком найвідповіднішої облікової політики.
70. Органи банківського нагляду й професійні організації зацікавлені у досягненні різними банками єдиної облікової політики. Інспектори з



## ВЗАЄМВІДНОСИНИ ІНСПЕКТОРІВ З БАНКІВСЬКОГО НАГЛЯДУ ТА ЗОВНІШНІХ АУДИТОРІВ

банківського нагляду часто можуть постійно впливати на рішення банків про застосування єдиної політики, оскільки вони мають відповідні повноваження, встановлені законодавством, тоді як зовнішні аудиторі мають більше можливостей для контролю чи огляду за фактичним застосуванням подібної політики. Отже, постійний діалог між органами нагляду й професійними організаціями може зробити значний внесок у справу гармонізації стандартів бухгалтерського обліку банків на національному рівні.



*У вересні 2002 року Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) висловила згоду щодо необхідності перегляду цього Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПА) з урахуванням Міжнародних стандартів аудиту (МСА), виданих з березня 1999 року по березень 2003 року, та щодо включення, у разі необхідності, положень про аудит малих підприємств в основний текст цих МСА, виданих після березня 2003.*

*Рекомендації, що містяться у цьому ПМПА, буде вилучено з набранням чинності змін до сучасних МСА.*

*Відповідно, користувачів попереджають що крім рекомендацій, які містяться у цьому ПМПА, слід враховувати особливості аудиту малих підприємств, включені до МСА, що були видані після березня 2003 року.*

## Вступ

1. Міжнародні стандарти аудиту (МСА) містять основні принципи та процедури і відповідні практичні рекомендації щодо проведення аудиторської перевірки фінансових звітів будь-якого суб'єкта господарювання незалежно від його розмірів, організаційно-правової форми, структури власності чи управління, а також характеру його діяльності. Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ)<sup>1</sup> визнає, що аудит малих підприємств має деякі особливості. Це ПМПА не встановлює жодних нових вимог до аудиту малих підприємств і не передбачає будь-яких відступів від вимог МСА. Усі аудиторські перевірки малих підприємств повинні проводитися відповідно до МСА.
2. Мета цього ПМПА - розглянути основні характеристики малих підприємств і визначити їх вплив на застосування МСА. У цьому ПМПА:
  - а) розглядаються характеристики малих підприємств; та
  - б) містяться рекомендації щодо застосування МСА, виданих до березня 2003 року, у процесі аудиторської перевірки малих підприємств.
3. Власник-керівник малого підприємства часто потребує допомоги у складанні бухгалтерських записів та складання фінансових звітів. Розділ 8 Кодексу етики професійних бухгалтерів МФБ<sup>2</sup> (далі Кодекс) розглядає питання щодо незалежності, і аудиторі, які розглядають питання про надання інших послуг малим підприємствам-клієнтам, мусять посилатися на Кодекс і національні вимоги щодо незалежності. Додаток до цього ПМПА містить коментар щодо застосування МСА, коли

<sup>1</sup> Оригінал ПМПА складено і видано Комітетом з міжнародної практики аудиту (КМПА). Станом на 1 квітня 2002 року наступником КМПА стала Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ).

<sup>2</sup> Розділ 290 Кодексу етики професійних бухгалтерів МФБ, виданий в червні 2005 р., що набуває чинності з 30 червня 2006 р.

аудитори також надають послуги малим підприємствам-клієнтам у складанні бухгалтерських записів та фінансових звітів.

4. При визначенні характеру та обсягу рекомендацій, які надає це ПМПА, РМСАНВ мала на меті надати рекомендації, які застосовуватимуться до усіх аудиторських перевірок малих підприємств і дадуть аудиторіві змогу робити професійні судження щодо застосування МСА. Проте у цьому ПМПА немає докладних рекомендацій процедурного характеру, оскільки підготовка таких рекомендацій могла б ускладнити використання професійних суджень у процесі аудиторської перевірки.

## Характеристики малих підприємств

5. Аудитор будь-якого суб'єкта господарювання адаптує методіку аудиту до специфіки конкретного суб'єкта і конкретного завдання. Аудит малого підприємства відрізняється від аудиту великого суб'єкта господарювання тим, що документація малого підприємства спрощена, а сам аудит не такий складний та потребує меншої кількості асистентів.
6. Термін “мале підприємство” у цьому контексті відображає не лише розміри суб'єкта господарювання, але й його типові якісні характеристики. Серед кількісних показників, що характеризують розмір підприємства, можуть бути показники балансу, доход і кількість працівників. Проте такі показники не є визначальними. Тому дати відповідне визначення малого підприємства, виходячи лише з кількісних показників, неможливо.
7. У цьому ПМПА малим підприємством називається будь-яке підприємство:
  - а) право володіння та управління яким зосереджено у невеликій кількості осіб (часто в руках однієї особи<sup>3</sup>); та
  - б) якому властиві одна або кілька таких характеристик, як:
    - i) незначна кількість джерел доходу;
    - ii) спрощена система ведення бухгалтерського обліку;
    - iii) обмежена система внутрішнього контролю та, поряд із цим, можливість нехтувати ними.
8. Наведений перелік якісних характеристик не є вичерпним. Вони не стосуються виключно малих підприємств, і малі підприємства не обов'язково відповідають усім цим характеристикам. Для цілей цього ПМПА вважається, що малому підприємству, як правило, властива характеристика, наведена в пункті а) та одна (або кілька) характеристик в пункт б).

<sup>3</sup> Під “особою” розуміється власник - фізична особа, а не інший суб'єкт господарювання. Проте у цьому ПМПА суб'єкт господарювання, яким володіє інше підприємство, може розглядатися як “малий суб'єкт господарювання” за умови, що власник має відповідні характеристики.

**Концентрація власності й управління**

9. Як правило, малим підприємством володіє вузьке коло осіб; найчастіше це один власник. Власник може найняти керівника для управління суб'єктом господарювання, проте у більшості випадків він бере безпосередню участь в повсякденному управлінні підприємством. Аналогічна ситуація спостерігається в невеликих некомерційних і державних організаціях: незважаючи на те, що за підприємство офіційно відповідає декілька осіб, в повсякденному управлінні ним бере участь лише їх вузьке коло.
10. У цьому ПМПА використовується термін “власник-керівник” для позначення власників суб'єкта господарювання, які беруть участь в повсякденному управлінні ним. Коли власники не беруть участі в повсякденному управлінні малим підприємством, термін “власник-керівник” використовується для позначення як власників, так і керівників, найнятих для управління суб'єктом господарювання.

**Невелика кількість джерел доходу**

11. Малі підприємства часто пропонують обмежений асортимент товарів або послуг і провадять свою діяльність на одному об'єкті або на обмеженій кількості об'єктів. Такі особливості дають аудиторів змогу швидше розібратися у специфіці діяльності малого підприємства і відобразити її в документах, ніж у випадку з більшим суб'єктом господарювання. Під час аудиту малого підприємства застосування різноманітних аудиторських процедур може мати досить нескладний характер. Наприклад, здійснюючи аналітичні процедури, можна використати ефективні моделі прогнозування. За допомогою аналітичних процедур можна одержати корисні докази, що дають змогу в окремих випадках зменшити потребу у проведенні інших процедур по суті. Крім того, на багатьох малих підприємствах сукупності даних бухгалтерського обліку часто бувають незначними і легко піддаються аналізу.

**Спрощена система ведення бухгалтерського обліку**

12. Малим підприємствам доводиться вести облік у необхідному обсязі для дотримання відповідних вимог законодавчих й регулятивних органів, а також для задоволення власних потреб підприємств (пов'язаних, зокрема, з підготовкою фінансових звітів та їх аудиторською перевіркою). Тому система бухгалтерського обліку організована так, щоб вона забезпечувала обґрунтовану впевненість у тому, що:
  - а) усі операції та інші дані бухгалтерського обліку, які слід відобразити, фактично відображені в обліку;
  - б) активи та зобов'язання, відображені в системі бухгалтерського обліку, насправді існують і відображені у відповідних сумах; та
  - в) факти шахрайства та помилки буде виявлено при обробці облікової інформації.

13. На більшості малих підприємств або зовсім відсутні працівники, які займаються лише веденням обліку, або їх лише декілька. Ведення рахунків та бухгалтерських записів часто здійснюється у спрощеній формі. Ведення обліку може бути спрощеним або мати низьку якість, спричиняючи до більшого ризику того, що фінансові звіти можуть бути неточними та неповними. Багато малих підприємств частково або повністю передають ведення бухгалтерського обліку зовнішньому бухгалтеру.
14. Малі підприємства часто віддають перевагу застосуванню відомих програмних продуктів бухгалтерського обліку, призначених для використання на персональному комп'ютері. Багато цих продуктів вже були апробовані широким колом користувачів та одержали широке визнання, тому, за умови їх належного вибору та використання, вони можуть слугувати прийнятною базою для достовірної та ефективної системи бухгалтерського обліку.

#### **Обмежені заходи внутрішнього контролю**

15. З урахуванням розмірів малих підприємств та економічних міркувань використання такими підприємствами складної системи внутрішнього контролю зазвичай недоцільне й небажане. Крім того, можливість поділу обов'язків обмежена через невелику кількість працівників. Проте навіть на дуже малому за розміром підприємстві доцільно застосовувати розподіл обов'язків за ключовими напрямками роботи, або інші форми нескладного, але ефективного контролю. Управлінський контроль, який постійно здійснюється безпосередньо власником-керівником, також може мати значний позитивний ефект, оскільки власник-керівник особисто зацікавлений у збереженні активів підприємства, оцінюванні результатів його діяльності та у здійсненні контролю за його діяльністю.
16. Власник-керівник відіграє провідну роль на малому підприємстві. Безпосередній контроль власника-керівника за прийняттям усіх рішень та можливість його особистого втручання у будь-який час з метою забезпечення відповідної реакції на зміни, що відбуваються, часто є найважливішими характеристиками управління малими підприємствами. Здійснення цього контролю може також компенсувати недоліки процедур внутрішнього контролю. Наприклад, у разі недостатнього розподілу обов'язків у сфері закупівель та витрачання грошових коштів якість внутрішнього контролю може бути підвищено, якщо власник-керівник особисто підписуватиме усі чеки. Якщо власник-керівник не бере участі у цьому процесі, збільшується ймовірність появи та невиявлення фактів шахрайства та помилок працівників.
17. Незважаючи на те, що відсутність складної системи внутрішнього контролю сама по собі не вказує на високий ризик виникнення фактів шахрайства або помилок, домінуюча позиція власника-керівника може

сприяти зловживанням: його нехтування заходами контролю може справляти суттєвий негативний вплив на середовище контролю будь-якого суб'єкта господарювання, що веде до великого ризику шахрайства керівника та суттєвого викривлення фінансових звітів. Наприклад, власник-керівник може дати працівникам розпорядження зробити певні виплати, які б вони у протилежному випадку не робили би через відсутність потрібної документації.

18. Вплив, який здійснює на аудит той факт, що власник є одночасно керівником, а також існування потенціальної можливості для нього діяти в обхід заходів внутрішнього контролю, значною мірою залежить від порядності, ставлення і мотивації власника-керівника. При проведенні аудиторської перевірки малих підприємств (подібно до аудиту інших суб'єктів господарювання) аудитор підходить до перевірки з позиції професійного скептицизму. Аудитор не припускає, що власник-керівник нечесний або, навпаки, бездоганно чесний. Це важливий фактор, який аудиторіві слід розглянути, оцінюючи аудиторський ризик, плануючи характер та обсяг аудиторської роботи, оцінюючи аудиторські докази і достовірність пояснень управлінського персоналу.

## Коментарі щодо застосування Міжнародних стандартів аудиту

19. Наведені далі коментарі містять рекомендації щодо застосування МСА до аудиторської перевірки малого підприємства. Ці рекомендації доповнюють, а не замінюють положення відповідних МСА і враховують особливості аудиту малих підприємств. Стосовно окремих вимог МСА аудитор здійснює посилання на відповідний МСА. Якщо будь-який стандарт можна у принципі застосувати до аудиторської перевірки фінансових звітів малих підприємств, але в ньому немає жодних конкретних міркувань стосовно аудиту малого підприємства, рекомендації щодо застосування такого МСА не надаються.

### МСА 210: Умови завдань з аудиторської перевірки

20. У багатьох випадках власники-керівники малих підприємств не в повній мірі уявляють суть своїх обов'язків та обов'язків аудиторів. Зокрема, власники-керівники можуть не усвідомлювати, що вони несуть відповідальність за фінансові звіти, особливо тоді, коли підготовка фінансових звітів передається зовнішньому бухгалтеру.
21. Однією з цілей листа-зобов'язання є чіткий опис відповідних обов'язків власника-керівника та аудитора. У Додатку до МСА 210 наводиться приклад листа-зобов'язання про проведення аудиту.
22. Згідно з параграфом 7 МСА 210 аудитор може включити до листа-зобов'язання вимогу про письмове підтвердження пояснень, наданих управлінським персоналом у зв'язку з аудитом. МСА 580

“Пояснення управлінського персоналу” вимагає від аудитора одержувати докази того, що управлінський персонал визнає свою відповідальність за надання достовірних фінансових звітів згідно з відповідною концептуальною основою фінансової звітності і затверджує фінансові звіти. Інші МСА вимагають певних конкретних пояснень. Аудитор може розглянути можливість включення до листа-зобов'язання переліку можливих питань, стосовно яких будуть необхідними пояснення від управлінського персоналу. Цей підхід дає можливість аудиторів з самого початку завдання з аудиторської перевірки обговорити з власником-керівником підстави для отримання пояснень і потенційний вплив на аудиторський висновок відсутності таких пояснень, що допоможе уникнути проблем, коли аудит вже майже завершено. Це також допоможе аудиторів розглянути вплив на аудиторську перевірку та висновок неспроможності або відмови власника-керівника.

23. В окремих випадках аудитор може дійти висновку про неможливість одержання достатніх доказів для висловлення думки про фінансову звітність через недоліки, характерні для даного малого підприємства. За таких обставин у країнах, де це дозволено відповідним законодавством, аудитор може не погодитися на проведення завдання з аудиту або відмовитися від його проведення навіть після взяття на себе відповідних зобов'язань. Крім того, аудитор може продовжити своє завдання, але висловити умовно-позитивну думку або відмовитися від висловлення думки. Аудитор мусить враховувати положення параграфа 41 МСА 700 “Аудиторський висновок про фінансову звітність”, відповідно до якого аудиторів, як правило, не слід приймати завдання з аудиту, якщо умови цього завдання такі, що, на думку аудитора, вони можуть спричинити до необхідності відмови від висловлення думки.

#### **МСА 220: Контроль якості аудиторської роботи**

24. Основна мета контролю якості полягає у забезпеченні впевненості в тому, що аудиторські перевірки провадяться відповідно до загальноприйнятих стандартів аудиту. Аудиторів малого підприємства слід постійно пам'ятати про цю мету при визначенні характеру, часу, політики та процедур, здійснюваних за тих чи інших обставин.
25. Згідно з параграфом 5 МСА 220 “Характер, час, політика та процедури контролю якості аудиторської фірми залежать від багатьох чинників (наприклад, обсяг і характер її практики)...” Багато аудиторських перевірок малих підприємств здійснюють невеликі аудиторські фірми. Визначаючи належну політику і процедури, такі фірми беруть до уваги зазначені у параграфі 6 МСА 220 положення, а саме:
- а) професійні вимоги;
  - б) навички і компетентність;
  - в) доручення роботи;



- г) делегування;
  - г) консультування;
  - д) прийняття та збереження клієнтів; та
  - е) моніторинг.
26. Крім пунктів “доручення роботи” і “делегування” (які, можливо, не стосуються індивідуальних підприємців, що працюють без залучення персоналу), усе перераховане вище зазвичай знаходить своє відображення у домовленостях фірм, які здійснюють аудиторські перевірки малих підприємств.
27. Вимоги МСА 220 щодо контролю якості окремих аудиторських перевірок значною мірою стосуються завдань, у рамках яких частина роботи делегується одному або кільком асистентам. Більшість аудиторських перевірок малих підприємств здійснюється виключно партнером, що відповідає за це аудиторське завдання (ним може бути аудитор, який працює самостійно як індивідуальний підприємець). У таких випадках не виникає проблем, пов'язаних з визначенням завдань, поточним контролем за асистентами і перевіркою виконаної ними роботи, оскільки партнер із цього аудиторського завдання, що особисто виконує значну частину роботи, знає про усі її суттєві аспекти.
28. Проте партнерові з цього аудиторського завдання (або аудиторіві, який працює самостійно як індивідуальний підприємець) треба переконатися у тому, що аудиторська перевірка проводиться відповідно до МСА. Для перевірки повноти й адекватності процесу аудиту корисно отримати чи розробити контрольний лист завершення аудиту. Формування об'єктивної думки про правильність висновків, зроблених упродовж аудиторської перевірки, є проблематичним, коли та сама особа провадить усю аудиторську перевірку. Якщо розглянуті питання виявляються особливо складними або незвичайними, а аудит виконується індивідуальним підприємцем, доцільно проконсультуватися з іншими кваліфікованими аудиторами або професійною організацією аудиторів з дотриманням умов конфіденційності.

#### **МСА 230: Документація<sup>4</sup>**

29. Аудитор може мати глибоке розуміння діяльності суб'єкта господарювання та його бізнесу, обумовлене тісними стосунками із власником-керівником підприємства, розміром суб'єкта господарювання, що перевіряється, або чисельністю аудиторської групи й розміром аудиторської фірми. Проте таке розуміння діяльності суб'єкта господарювання, що перевіряється, не виключає необхідність

<sup>4</sup> МСА 230 (переглянутий) “Документація з аудиторської перевірки”, виданий у вересні 2005 р., розглядає конкретні питання аудиту малих підприємств та набуває чинності для аудиту фінансової інформації за періоди, що починаються з 15 чепвня 2006 р., або пізніше. Параграфи 29—33 буде відкликано після набуття чинності МСА 230 (переглянутим).

- оформлення аудитором належної робочої документації. Робочі документи допомагають у плануванні, проведенні аудиту, здійсненні поточного контролю і перевірки виконаної роботи; в них відображаються докази, на підставі яких складається думка аудитора.
30. Порядок, відповідно до якого в робочих документах треба відображати аргументацію та висновки із суттєвих питань, що вимагають професійного судження аудитора, на практиці часто сприяє більш точному розумінню згаданих питань та забезпеченню вищої якості висновків. Це стосується усіх аудиторських перевірок, у тому числі проведених індивідуальним підприємцем без асистентів.
  31. Залежно від ступеня складності систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання можна використовувати різні методи їх документування. Проте на малих підприємствах найефективнішими методами часто є використання блок-схем або описів системи. Ці документи постійно зберігаються в архіві аудиторської фірми, а в наступні роки переглядаються та поновлюються, якщо у цьому виникає потреба.
  32. У параграфі 11 МСА 230 наведено приклади змісту робочих документів. Ці приклади не передбачено використовувати в якості контрольного листа питань, які повинні розглядатися в усіх випадках. Аудитор малого підприємства на підставі свого професійного судження визначає зміст робочих документів у кожному конкретному випадку.
  33. Проте аудитор великого або малого підприємства мусить відображати в робочих документах:
    - а) планування аудиту;
    - б) програму аудиту з викладенням характеру, розрахунку часу й обсягу проведених аудиторських процедур;
    - в) результати цих процедур; та
    - г) висновки, зроблені на підставі отриманих аудиторських доказів, а також аргументацію та висновки щодо усіх суттєвих питань, які вимагають професійного судження аудитора.

**МСА 240: Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок під час аудиторської перевірки фінансових звітів**

34. Додаток 1 до МСА 240 містить приклади факторів ризику шахрайства. Приклад, що стосується малих підприємств, показує, що “управління здійснюється однією особою або невеликою групою осіб без компенсаційних заходів контролю, наприклад, ефективного контролю найвищого управлінського персоналу”. Домінантна позиція власника-керівника є важливим фактором загального середовища контролю, оскільки необхідність одержання санкції керівника може компенсувати недоліки заходів контролю і зменшувати ризик шахрайства

та помилок з боку працівників. З іншого боку, вона може бути потенційним недоліком, оскільки сам власник-керівник має можливість обходити заходи контролю. Ставлення власника-керівника до питань контролю загалом і, зокрема, до особистого здійснення заходів поточного контролю може суттєво впливати на аудиторський підхід. Оцінка аудитором наслідків такого впливу залежить від знання діяльності конкретного суб'єкта господарювання і від порядності його власника-керівника. У процесі оцінювання аудитори враховують такі обставини:

- чи є у власника-керівника певні мотиви до викривлення фінансових звітів (наприклад, залежність власника-керівника від успішних результатів діяльності підприємства) і можливість викривлення звітів;
- чи робить власник-керівник розмежування між власними та господарськими операціями;
- чи відрізняється суттєво спосіб життя власника-керівника від рівня його/її винагороди (це поняття охоплює інші джерела доходу, про які аудитор може одержати інформацію, наприклад, готуючи податкову декларацію власника-керівника);
- часту зміну професійних консультантів;
- чи відкладалася неодноразово дата початку аудиту, та чи висувалися необґрунтовані вимоги провести аудиторську перевірку у невинновданому стислий термін;
- здійснення незвичайних операцій наприкінці року, що суттєво впливають на прибуток;
- незвичайні операції зі зв'язаними сторонами;
- виплати завищених гонорарів або комісійних агентам і консультантам;
- кредитні рахунки, на які не надходять виплати, або які не приносять відсотки, та щодо яких власник-керівник неспроможний дати будь-яке задовільне пояснення;
- авансові платежі, надані третім сторонам або одержані від третіх сторін за поставку товарів та послуг, за якими упродовж необґрунтовано довгого терміну фактично не надано товарів або послуг;
- суперечки з податковими органами;
- незвичайні затримки в наданні пояснень аудитору щодо незвичайних операцій.

35. Відповідно до параграфу 20 МСА 240 аудиторіві, плануючи аудит, слід обговорити з іншими учасниками групи аудиторів чутливість об'єкта щодо суттєвих викривлень фінансових звітів унаслідок шахрайства або помилок. Багато аудиторських перевірок малих підприємств здійснюються партнерами, що відповідають за це завдання (які можуть бути індивідуальними підприємцями). У таких ситуаціях ця вимога недоречна, але партнер, що відповідає за завдання з аудиту, і плануватиме його проведення особисто, розглядає де виникнення помилок та скоєння

шахрайства є більш ймовірним при оцінці ризиків суттєвого викривлення та розроблення подальших процедур аудиту для зменшення цих ризиків.

36. Відповідно до параграфа 22 МСА 240 аудиторів, плануючи аудит, слід провести опитування управлінського персоналу для того, щоб між іншим:
- а) зрозуміти оцінку управлінським персоналом ризику суттєвих викривлень фінансових звітів внаслідок шахрайства, та системи бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю, які використовуються керівництвом для боротьби з таким ризиком; та
  - б) визначити, як розуміє управлінський персонал наявні системи бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю для попередження та виявлення помилок.

На малих підприємствах оцінювання власником-керівником може бути менш формальним і здійснюватися не надто часто, або власник-керівник може не проводити оцінювання взагалі. Також, як зазначено у параграфах 12-18 цього ПМПА, можуть існувати обмежені і більш неформальні системи бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю. Незважаючи на це, аудитор все-таки робить запити, оскільки вони допомагають йому зрозуміти дії, які власник-керівник здійснив для попередження або виявлення шахрайства та помилок, та мають важливе значення для розуміння ставлення власника-керівника до шахрайства та помилок.

37. Відповідно до параграфа 51 (а) МСА 240 аудиторів слід отримати письмові пояснення управлінського персоналу про те, що управлінський персонал підтверджує свою відповідальність за впровадження й роботу систем обліку та внутрішнього контролю, розроблених для запобігання шахрайству і помилкам та для їх виявлення. Як зазначено у параграфах 12-18 цього ПМПА, можуть існувати обмежені і більш неформальні системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, внаслідок чого у власника-керівника може скластися думка про неможливість надання необхідного пояснення. Основну відповідальність за запобігання та виявлення шахрайства і помилок несе управлінський персонал незалежно від розміру суб'єкта господарювання. Саме тому важливо одержати підтвердження власником-керівником цієї відповідальності. Таке підтвердження могло би поширюватися на компенсаційні заходи контролю (див. параграф 16 цього ПМПА). Якщо власник-керівник відмовляється надати необхідне пояснення, така ситуація розглядається як обмеження обсягу аудиту, і аудитор висловлює умовно-позитивну думку або відмовляється висловлювати думку.
38. Відповідно до параграфа 51 г) МСА 240 аудиторів слід отримати письмові пояснення управлінського персоналу про те, що управлінський персонал розкрив аудиторів результати власної оцінки ризику того, що фінансові звіти можуть бути суттєво викривлені внаслідок шахрайства. Як зазначено у параграфі 36 цього ПМПА власник-керівник малого підприємства може не проводити таке оцінювання взагалі і, отже, у нього може скластися думка

про неможливість надання необхідного пояснення. Аудитор вимагає від власника-керівника відобразити у письмовому поясненні, що таке оцінювання не було проведене, а також будь-які дії, що їх власник-керівник здійснив для запобігання шахрайству і помилкам та їх виявлення. Якщо власник-керівник відмовляється надати необхідне пояснення, така ситуація розглядається як обмеження обсягу аудиту, і аудитор висловлює умовно-позитивну думку або відмовляється висловлювати думку.

#### **МСА 250: Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів**

39. Відповідно до МСА 250 аудитор повинен мати загальне розуміння тих законодавчих і нормативних вимог, які застосовуються до суб'єкта господарювання. Крім законів та нормативних актів, які безпосередньо стосуються складання фінансових звітів, деякі закони та нормативні акти можуть регламентувати правове поле діяльності суб'єкта господарювання і впливати на його спроможність вести бізнес. Оскільки діяльність більшості малих підприємств не відзначається складним характером, правова і нормативна база, що регулює їх діяльність, є менш складною порівняно із базою, що регулює діяльність більших диверсифікованих суб'єктів господарювання.
40. Визначивши відповідні галузеві закони та нормативні акти, які можуть застосовуватися, аудитор малого підприємства включає їх до складу інформації про підприємство, яка зберігається в архіві, і в наступні роки переглядається та поновлюється, якщо у цьому виникає потреба.

#### **МСА 260: Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналові**

41. Відповідно до параграфу 5 МСА 260 аудитор повинен установити осіб, що належать до найвищого управлінського персоналу і яким слід повідомляти інформацію з питань аудиту, що має значення для управління. Управлінська структура малого підприємства може бути нечітко визначена, або особи, що належать до найвищого управлінського персоналу, є особами, що управляють суб'єктом господарювання. У складі управлінської структури можуть бути чоловік або дружина, або інші родичі, які не можуть виконувати функції нагляду й контролю за повсякденною діяльністю суб'єкта господарювання. Аудитор визначає, хто уповноважений виконувати функції нагляду, контролю та управління малим підприємством.

#### **МСА 300: Планування аудиту фінансових звітів**

- 42-43. МСА 300, виданий в червні 2004 р., розглядає питання аудиту малих підприємств та є чинним для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються 15 грудня 2004 р., або пізніше. Параграфи 42—43 цього ПМПА відкликано після набуття чинності МСА 300.

**МСА 315: Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвого викривлення**

44-46. МСА 315, виданий у жовтні 2003 року, розкриває особливості аудиту малих підприємств і застосовується до аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, що починаються 15 грудня 2004 року або після цієї дати. Параграфи 44-46 цього ПМПА буде вилучено після того, як МСА 315 набуде чинності.

**МСА 320: Суттєвість в аудиті**

47. “Суттєвість” визначена Комітетом з міжнародних стандартів фінансових звітів у “Концептуальній основі підготовки і подання фінансової звітності” так: “Інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення можуть вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від величини суми статті або значущості помилки, допущеної за певних обставин у зв'язку з пропуском чи неправильним відображенням. Таким чином, суттєвість скоріше виступає певним порогом або критерієм відсікання, а не основною якісною характеристикою інформації, яка має бути притаманною інформації, щоб вона стала корисною”.

*Етап планування*

48. Розробляючи план аудиту, аудитор, як правило, дає оцінку суттєвості з метою виявлення суттєвих з якісної та кількісної точок зору викривлень. Одна з цілей цього попереднього судження про суттєвість полягає у визначенні найбільш значущих статей фінансових звітів, на які аудиторів слід звернути увагу, розробляючи стратегію аудиту. Оскільки не існує положень щодо оцінювання суттєвості за допомогою кількісних методів, аудитор, залежно від конкретних обставин, використовує своє професійне судження. Одним з підходів до кількісної оцінки суттєвості є застосування відсотку основних показників фінансових звітів, наприклад:

- прибуток або збиток до оподаткування (скоригований, за потреби, на вплив таких понаднормових витрат, як винагорода власнику-керівникові);
- дохід;
- підсумок у балансі.

49. Часто на малих підприємствах чорновий варіант фінансових звітів не надається аудиторіві на початку аудиторської перевірки. У цьому випадку аудитор звертається до найкращої наявної інформації. Можна використовувати пробний баланс за поточний рік. Часто набагато легше одержати попередню оцінку доходу за поточний період, ніж прибутку (чи збитку) або підсумку у балансі. Загальноприйнятим підходом при попередньому судженні про суттєвість є розрахунок рівня суттєвості на основі перевірених фінансових звітів за попередній рік з урахуванням обставин, що відбулися за рік, що підлягає перевірці.

50. Якщо суб'єкт господарювання є безприбутковим або майже безприбутковим, оцінка суттєвості як відсотку результатів до оподаткування може надати неприпустимо низький рівень суттєвості, що призведе до непотрібного збільшення обсягу аудиторських процедур. У цих випадках аудитор може застосовувати метод відсотку, наприклад, до доходу або підсумку у балансі. Крім того, оцінювати суттєвість можна, виходячи з її рівня, визначеного за попередні періоди, і нормального рівня фінансових результатів. На додаток, до визначення суттєвості на загальному рівні фінансових звітів, аудитор оцінює рівень суттєвості щодо сальдо окремих рахунків, класів операцій і розкриття інформації.

*Оцінювання суттєвості при оцінці результатів аудиторських процедур*

51. Який би метод не використовувався для оцінювання суттєвості при плануванні аудиту, аудитор переоцінює суттєвість під час аналізу результатів аудиторських процедур. Таке переоцінювання ґрунтується на остаточному варіанті фінансових звітів, що включає в себе усі погоджені коригування й інформацію, отриману у ході аудиторської перевірки.
52. Незважаючи на те, що на етапі надання висновків рівень суттєвості розраховується в кількісних показниках, замість чіткого граничного значення застосовується діапазон значень, у рамках якого аудитор застосовує своє професійне судження. Величини, що перевищують верхню межу діапазону, вважаються суттєвими, а величини, що не досягають нижньої межі діапазону, вважаються несуттєвими. Проте обидва припущення можуть бути спростовані з огляду на якісні фактори.
53. Окрім цього, незважаючи на те, що при плануванні аудиту використовували кількісну оцінку суттєвості, аудитор, висловлюючи свою думку, враховує не лише числове значення, а й якісні характеристики нескоригованих викривлень у фінансових звітах.

**МСА 330: Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків**

- 54-65. МСА 330, виданий в жовтні 2003 р., розглядає питання аудиту малих підприємств та є чинним для аудиту фінансових звітів, що починаються з 15 грудня 2004 р., або пізніше. Параграфи 56—64 цього ПМПА вилучено після набуття чинності МСА 330.

**МСА 500: Аудиторські докази**

- 66-70. МСА 500, який було переглянуто та видано в жовтні 2003 р., містить рекомендації по аудиту малих підприємств та є чинним для аудиту фінансових звітів для періодів, що починаються з, або після 15 грудня 2004 р. Параграфи 66—70 даного ПМПА втратять силу після набрання чинності переглянутим МСА.

**МСА 520: Аналітичні процедури***Аналітичні процедури при плануванні аудиту*

71. Аудитор застосовує аналітичні процедури на стадії планування аудиту. Аналітичні процедури на стадії планування аудиту малого підприємства можуть бути обмеженими за характером і обсягом у зв'язку зі встановленими на малому підприємстві термінами обробки даних про господарські операції і відсутністю надійної фінансової інформації на момент планування. Малі підприємства можуть не мати проміжної чи щомісячної фінансової інформації, що використовується в аналітичних процедурах на стадії планування. Як альтернативний варіант аудитор може провести стислий огляд Головної книги чи інших наданих бухгалтерських записів. У багатьох випадках може не бути відповідної документальної інформації, й аудиторіві треба одержати необхідні відомості у власника-керівника.

*Аналітичні процедури як процедури по суті*

72. Аналітичні процедури часто є ефективним засобом отримання аудитором необхідних доказів. Аудитор аналізує заходи контролю за підготовкою інформації, що використовується в аналітичних процедурах. Якщо такі заходи ефективні, аудитор з більшою довірою ставиться до цієї інформації і, відповідно, до результатів аналітичних процедур.
73. Іноді ефективними виявляються прості моделі прогнозування. Наприклад, якщо на малому підприємстві протягом усього звітного періоду працює визначена кількість працівників з фіксованим окладом, аудитор, як правило, може на підставі цих даних з високим ступенем точності розрахувати загальні витрати на оплату праці за період. Тим самим він одержує аудиторські докази щодо суттєвої статті фінансових звітів і зменшує потребу у проведенні детальної перевірки фонду оплати праці. Загальновизнані фінансові коефіцієнти (такі, як коефіцієнт прибутковості різних підприємств роздрібної торгівлі) нерідко можна ефективно використовувати в аналітичних процедурах для доказу коректного відображення статей. Обсяг аналітичних процедур при аудиті малого підприємства може бути обмежений через відсутність інформації, на якій такі процедури ґрунтуються.
74. Аналітичні процедури прогнозування часто виявляються ефективними при перевірці повноти інформації за умови, що результати можна спрогнозувати з обґрунтованим ступенем точності та впевненості. Відхилення від очікуваних результатів можуть указувати на можливі пропуски даних, не виявлені в ході інших процедур по суті.
75. Різні аналітичні процедури забезпечують різний рівень упевненості. Наприклад, аналітичні процедури, пов'язані з прогнозуванням загального доходу від оренди багатоквартирного будинку з урахуванням ставок орендної плати, кількості квартир і частки не зданих в оренду приміщень,



виявляються переконливим джерелом доказів і дають змогу уникнути подальшої перевірки за допомогою детальних тестів. Навпаки, розрахунок і порівняння показника валового прибутку з метою підтвердження показника "доходу" є менш переконливим джерелом доказів. Проте цей метод є корисним додатковим підтвердженням, якщо він використовується разом з іншими аудиторськими процедурами.

*Аналітичні процедури як частина загального огляду*

76. Як правило, на цій стадії аудиту аналітичні процедури дуже нагадують процедури, що їх використовують на етапі планування аудиту. Серед них:
- порівняння показників фінансових звітів за поточний рік з показниками за попередні періоди;
  - порівняння фінансових звітів з будь-якими бюджетами, прогнозами або очікуваннями управлінського персоналу;
  - аналіз тенденцій зміни важливих фінансових коефіцієнтів;
  - перевірка відповідності відображення у фінансових звітах змін на підприємстві, про які стало відомо аудиторіві;
  - вивчення непояснених або непередбачених статей фінансових звітів.

**МСА 530: Аудиторська вибірка та інші процедури вибіркової перевірки**

77. Є різні методи відбору статей для перевірки. Вибір аудитора обумовлений міркуваннями результативності й ефективності. Аудитор може застосувати такі методи:
- а) відбір усіх статей (100% перевірка);
  - б) відбір конкретних статей;
  - в) аудиторська вибірка.
78. З огляду на невеликий розмір генеральних сукупностей на малих підприємствах доцільно перевіряти:
- а) 100% елементів генеральної сукупності;
  - б) 100% елементів певної частини генеральної сукупності, наприклад, 100% всіх об'єктів, чия вартість вища зазначеної суми, причому аналітичні процедури повинні застосовуватися до залишку сукупності у випадку його суттєвості.
79. Якщо вищевказані методи одержання аудиторських доказів не застосовуються, аудитор розглядає можливість використання процедур аудиторської вибірки. Коли аудитор приймає рішення про використання аудиторської вибірки, на малих підприємствах діють ті самі принципи, що й на великих суб'єктах господарювання. Аудитор формує вибірку так, щоб забезпечувалася її репрезентативність щодо генеральної сукупності.

**МСА 545: Аудит оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації**

80. Відповідно до параграфу 4 МСА 545 управлінський персонал несе відповідальність за проведення усіх оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації, що входить до фінансової звітності. Управлінський персонал також несе відповідальність за встановлення процесу обліку та складання фінансової звітності для визначення оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації, відбір відповідних методів оцінки, визначення та адекватне обґрунтування будь-яких використаних суттєвих припущень, підготування оцінки вартості та забезпечення відповідності подання й розкриття інформації про оцінки за справедливою вартістю певній концептуальній основі фінансової звітності суб'єкта господарювання.
81. Відповідно до параграфу 11 МСА 545 у деяких випадках оцінки за справедливою вартістю і, отже, процес, встановлений управлінським персоналом для визначення справедливої вартості, можуть бути простими та достовірними. Наприклад, управлінський персонал може посилатися на опубліковані ціни котирування для визначення справедливої вартості ринкових цінних паперів, що утримуються суб'єктом господарювання. Проте деяким оцінкам справедливої вартості властива більша складність, ніж іншим, і вони спричиняють до невизначеності стосовно розвитку майбутніх подій або їх результатів, тому слід робити припущення, які можуть бути пов'язані із застосуванням судження як частини процесу оцінки.
82. Власник-керівник малого підприємства може не мати досвіду і знань, необхідних для виконання обов'язків, на які робиться посилання у параграфі 80, щодо виконання оцінок за справедливою вартістю інших, ніж ті, що базуються на опублікованих цінах котирування. Аудитор визнає, що використання послуг експерта, який здійснює незалежні оцінки, може спричинити до значних витрат для малого підприємства. Однак, якщо це необхідно за даних обставин, аудитор рекомендує власнику-керівнику використовувати послуги експерта.
83. Будь-яка допомога, надана аудитором, може створювати загрозу для незалежності аудитора. Аудитор мусить звертатися до параграфів 8.171-8.176 Кодексу<sup>5</sup> за рекомендаціями щодо послуг оцінювання, які можуть становити загрозу, та потенційних застережних засобів.
84. Відповідно до параграфу 63 МСА 545 аудитор має отримати письмові пояснення управлінського персоналу щодо обґрунтованості суттєвих припущень, включаючи те, чи відповідно вони відображають наміри та здатність управлінського персоналу виконувати конкретний план дій від імені суб'єкта господарювання, коли це доречно для оцінок за справедливою вартістю чи розкриття інформації. З причин, викладених у

<sup>5</sup> Див. виноску 2.

параграфі 82, у власника-керівника може скластися думка про неможливість надання необхідних пояснень. Відповідальність за виконання оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації, що включені до фінансових звітів, покладено на власника-керівника. Якщо власник-керівник відмовляється надати необхідне пояснення, це спричиняє до обмеження обсягу аудиту, і аудитор висловлює умовно-позитивну думку або відмовляється від висловлення думки.

### **МСА 550: Зв'язані сторони**

85. Між малим підприємством і власником-керівником, а також між малим підприємством і суб'єктами господарювання, зв'язаними з власником-керівником, часто здійснюються суттєві операції. На малих підприємствах рідко застосовується добре розроблена політика й етичні норми щодо операцій зі зв'язаними сторонами. Насправді операції зі зв'язаною стороною є характерною рисою багатьох суб'єктів господарювання, якими володіє й управляє одна особа чи родина. Крім того, власник-керівник може неповністю розуміти термін “зв'язана сторона”, особливо якщо стандарти фінансових звітів розглядають одні відносини між сторонами як взаємозалежні, а інші - ні. У зв'язку з наданням управлінським персоналом суб'єкта господарювання, що перевіряється, пояснень щодо повноти інформації, яка розкривається, в аудитора може виникнути потреба пояснити технічне визначення терміна “зв'язана сторона”.
86. Аудитор малого підприємства зазвичай використовує процедури по суті для виявлення зв'язаних сторін та операцій зі зв'язаною стороною. Проте, якщо за оцінками аудитора ризик нерозкриття інформації про операції зі зв'язаною стороною низький, то обсяг таких процедур по суті не обов'язково повинен бути значним. Аудитор часто виступає аудитором інших суб'єктів господарювання, зв'язаних з малим підприємством, що може допомогти йому виявити зв'язані сторони.
87. Глибоке знання малого підприємства може допомогти аудиторіві виявити зв'язані сторони, що у багатьох випадках контролюються власником-керівником. Така інформація також корисна при оцінюванні ймовірності невідображення операцій зі зв'язаними сторонами в обліку суб'єкта господарювання.

### **МСА 560: Подальші події**

*Подальші події з моменту закінчення звітного періоду до дати аудиторського висновку*

88. Малі підприємства, як правило, не зобов'язані надавати звіти безпосередньо після закінчення звітного періоду. На малих підприємствах з моменту закінчення звітного періоду до затвердження чи підписання фінансових звітів власником-керівником нерідко проходить набагато більше часу, ніж у випадку з великими суб'єктами господарювання. Тому при проведенні аудиторської перевірки малих підприємств аудиторські

процедури щодо таких подій охоплюють триваліший період, у зв'язку з чим зростає ймовірність настання подальших подій, що можуть вплинути на фінансові звіти. Відповідно до МСА 560, аудитор зобов'язаний виконати процедури стосовно всього періоду з моменту закінчення звітнього періоду до дати підписання аудиторського висновку.

89. Процедури виявлення подальших подій, виконувані аудитором малого підприємства, залежать від наявної інформації, зокрема, від ступеня відновлення бухгалтерських записів з моменту закінчення звітнього періоду. Якщо бухгалтерські записи не оновлювалися, а протоколи засідань директорів не велися, відповідні процедури можуть мати форму запиту, що надсилається на ім'я власника-керівника, з документуванням відповідей власника-керівника, а також перевіркою виписок за банківським рахунком. У параграфі 5 МСА 560 наведено перелік факторів, що їх аудитор повинен урахувати у ході таких запитів.
90. Залежно від конкретних обставин аудитор може вважати необхідним відобразити подальші події в листі-представленні. Звичайний лист-представлення датується тим самим числом, що й аудиторський висновок. Таким чином, він охоплює весь період з моменту закінчення звітнього періоду.
91. Рекомендації щодо аудиторських процедур, проведених стосовно подальших подій (якщо такі є) з моменту затвердження фінансових звітів до дати підписання аудиторського висновку, містяться в розділі цього Положення, присвяченому МСА 700 "Аудиторський висновок про фінансову звітність".

*Подальші події з дати аудиторського висновку до опублікування фінансових звітів*

92. Якщо, як це буває на багатьох малих підприємствах, після засідання, на якому відбувається затвердження чи підписання фінансових звітів, одразу ж проводяться щорічні загальні збори, аудиторіві необов'язково приділяти особливу увагу проміжкові часу між двома засіданнями, оскільки він є незначним.
93. Якщо аудиторіві стає відомо про подію, що суттєво впливає на фінансові звіти, йому слід розглянути необхідність коригування фінансових звітів, обговорити це питання з управлінським персоналом і вжити відповідних заходів.

#### **МСА 570: Безперервність**

94. Розміри підприємства впливають на його стійкість до несприятливих умов. Малі підприємства можуть швидко реагувати на можливості, що відкриваються, проте недостатня кількість ресурсів обмежує їхню здатність продовжувати діяльність.
95. Відповідно до МСА 570, аудиторіві зобов'язані враховувати ризик того, що припущення про безперервність діяльності підприємства може виявитися

недоречним. Серед факторів ризику, що безпосередньо стосуються малих підприємств, слід зазначити: ризик припинення підтримки з боку банків та інших кредиторів, ризик втрати великого замовника чи основного співробітника, а також ризик втрати права здійснювати діяльність у рамках ліцензії, франшизи або іншої юридичної угоди.

96. У МСА 570 містяться рекомендації щодо додаткових аудиторських процедур, які проводяться в тих випадках, коли існують події або обставини, що ставлять під сумнів безперервність діяльності підприємства. Такими процедурами можуть бути огляд документації, наприклад, кошторисів, прогнозів грошових потоків і прибутку. При аудиторській перевірці малого підприємства аудитор зазвичай не розраховує знайти докладні кошториси і прогнози, необхідні при розгляді припущення про безперервність діяльності підприємства. Проте аудитор повинен обговорити з власником-керівником питання про безперервність діяльності підприємства і, зокрема, про середньострокове і довгострокове фінансування. Аудитор зобов'язаний розглянути результати зустрічей із власником-керівником, виходячи з підтверджувальної документації і знання бізнесу замовника. Аудитор має вирішити, чи треба одержати від власника-керівника письмові пояснення.
97. Якщо мале підприємство значною мірою фінансується за рахунок позики власника-керівника, дуже важливо, щоб ці кошти не вилучалися з обігу. Наприклад, продовження діяльності малого підприємства, що перебуває в скрутному фінансовому становищі, може залежати від співвідношення позики власника-керівника та позик, наданих банками й іншими кредитними організаціями. За таких обставин аудитор перевіряє відповідні документальні дані, що свідчать про співвідношення позики власника-керівника. Якщо підприємство залежить від додаткової підтримки власника-керівника, аудитор досліджує здатність власника-керівника виконати зобов'язання в рамках домовленості про надання фінансової підтримки. Крім того, аудитор може попросити у власника-керівника письмові пояснення для підтвердження його наміру або розуміння.

#### **МСА 580: Пояснення управлінського персоналу**

98. У параграфі 6 МСА 580 зазначено, що в тих випадках, коли пояснення стосуються питань, що є суттєвими для фінансових звітів, аудитор повинен:
- а) знайти підтверджувальний аудиторський доказ із внутрішніх або зовнішніх джерел суб'єкта господарювання;
  - б) оцінити, чи є обґрунтованими пояснення, надані управлінським персоналом, і чи відповідають вони іншим одержаним аудиторським доказам, включаючи інші пояснення; та
  - в) розглянути поінформованість щодо окремих питань осіб, що надають пояснення.

99. У параграфі 7 МСА 580 зазначено, що пояснення управлінського персоналу не можуть замінити інші аудиторські докази, які розраховує одержати аудитор. Якщо такі аудиторські докази одержати не вдається, ситуацію можна розглядати як обмеження обсягу аудиту й аудиторіві слід оцінити її вплив на аудиторський висновок. Проте в деяких випадках пояснення управлінського персоналу є єдиним аудиторським доказом, на який може розраховувати аудитор.
100. З урахуванням специфіки конкретного малого підприємства аудитор може вважати за доцільне одержати письмові пояснення власника-керівника щодо повноти й точності інформації в бухгалтерському обліку і фінансових звітах (наприклад, про відображення всіх доходів у бухгалтерському обліку). Такі пояснення самі по собі не є достатніми аудиторськими доказами. Аудитор порівнює ці пояснення з результатами інших доречних аудиторських процедур, своїм знанням бізнесу і його власника-керівника, а також визначає можливість одержання інших аудиторських доказів. Письмові пояснення, надані власником-керівником на підтвердження усних пояснень, дають змогу уникнути можливого непорозуміння між аудитором і власником-керівником.
101. З огляду на характер діяльності малих підприємств у власника-керівника може скластися думка про неможливість надання певних конкретних пояснень. Це твердження в першу чергу стосується конкретних пояснень у МСА 240, МСА 545 та МСА 570 (див. параграфи 37, 38, 84, 96 та 97 цього ПМПА). Аудитору необхідно обговорити з власником-керівником підстави для одержання таких пояснень та потенціальний вплив ненадання таких пояснень на висновок аудитора. Як зазначено у параграфі 22 цього ПМПА, може бути корисним обговорити ці пояснення з керівництвом під час узгодження умов завдання.

**МСА 700: Аудиторський висновок про фінансову звітність<sup>6</sup>**

102. Мета будь-якої аудиторської перевірки полягає в одержанні достатніх відповідних аудиторських доказів для висловлення думки щодо фінансових звітів. У багатьох випадках аудитор може висловити безумовно-позитивну думку щодо фінансових звітів малих підприємств. Проте можуть бути обставини, за яких треба скласти модифікований аудиторський висновок.

*Обмеження обсягу аудиту*

103. Якщо аудитор не може розробити чи здійснити процедури для одержання достатніх відповідних аудиторських доказів щодо повноти бухгалтерських

<sup>6</sup> МСА 700 (переглянутий) “Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення” та МСА 701 “Модифікація висновку незалежного аудитора”, видані в грудні 2004 р., чинні для аудиторських висновків, датованих 31 грудня 2006 р., або пізніше. Параграфи 102—105 цього ПМПА буде вилучено після набуття чинності МСА 700 (переглянутим) та МСА 701.

записів, така ситуація може розглядатися як обмеження обсягу роботи аудитора. Обмеження обсягу роботи аудитора призводить до висловлення умовно-позитивної думки, а в тих випадках, коли можливі наслідки обмеження обсягу роботи настільки значні, що аудитор не може скласти думку щодо фінансових звітів, - до відмови від висловлення думки.

104. Далі наведено приклади пояснювальних параграфів, що можуть використовуватися з цією метою.

***Приклад умовно-позитивного аудиторського висновку у випадку, якщо повнота бухгалтерських записів не підтверджена, але аудитор може висловити думку.***

*У виручці від продажу, відбитій у бухгалтерському обліку компанії, \$X припадає на продаж за грошові кошти. Немає системи контролю за такими продажами, на яку ми могли би покластися для нашої аудиторської перевірки; немає також відповідних аудиторських процедур, які б ми могли виконати для отримання обґрунтованої впевненості в тому, що облік продажу за грошові кошти ведеться належно.*

*На нашу думку, за винятком впливу коригувань (якщо такі були), які могли би бути визначені як необхідні, якби ми змогли впевнитись у повноті й точності бухгалтерських записів стосовно продажів, фінансові звіти справедливо й достовірно відображають (або подають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан компанії станом на..., та результат її діяльності та рух грошових коштів за рік, що закінчився, відповідно до... (і відповідають...).*

***Приклад аудиторського висновку з відмовою від висловлення думки, якщо немає доказу на підтвердження повноти бухгалтерських записів, тобто якщо обмеження обсягу роботи настільки значне, що аудитор не може висловити думку.***

*Продажі в компанії здійснюються виключно за грошові кошти. Системи контролю за такими продажами, на яку ми могли би покладатися для нашої аудиторської перевірки, не було, і немає відповідних аудиторських процедур, які б ми могли виконати, щоб обґрунтовано впевнитися в тому, що всі продажі за грошові кошти відповідним чином відображено в обліку.*

З огляду на важливість питання, розглянутого у попередньому параграфі, ми не висловлюємо думки щодо фінансових звітів.

*Дата і підпис на аудиторському висновку*

105. Аудитор датує аудиторський висновок тим числом, коли була завершена аудиторська перевірка. Ця дата не повинна передувати даті затвердження чи підписання фінансових звітів власником-керівником. Затвердження фінансових звітів може мати форму пояснень управлінського персоналу. При проведенні аудиторської перевірки малих підприємств аудитор може з практичних міркувань підписати висновок пізніше дати затвердження

чи підписання фінансових звітів власником-керівником. Попереднє планування аудиту й обговорення з управлінським персоналом процедур остаточного оформлення фінансових звітів дає змогу уникнути подібних ситуацій. Якщо цього не можна уникнути, виникає ймовірність того, що у період між затвердженням фінансових звітів і підписанням аудиторського висновку відбудеться подія, що вплине на фінансові звіти. Тому аудитор вживає відповідних заходів для:

- а) забезпечення впевненості у тому, що власник-керівник визнає свою відповідальність за підготовку фінансових звітів і показники, що містяться в ній, станом на таку пізнішу дату підписання аудиторського висновку;
- б) впевненості, що аудиторські процедури щодо подальших подій виконано за весь період цілком аж до дати підписання висновку.

**МСА 720: Інша інформація в документах, що містять перевірені фінансові звіти**

- 106. Аудитор ознайомлюється з іншою інформацією для виявлення суттєвих суперечностей з перевіреними фінансовими звітами. Прикладами «іншої інформації», що подається разом з фінансовими звітами малого підприємства, є деталізований звіт про доходи і витрати, який часто додається до перевірених аудитором фінансових звітів для оподаткування, а також звіт керівництва.



## **Коментарі щодо застосування Міжнародних стандартів аудиту у випадках, коли аудитор також надає малому підприємству послуги зі складання бухгалтерських записів та фінансових звітів**

Цей додаток має відношення до аудиторів, яким юридично або професійно дозволено складати бухгалтерські записи та фінансові звіти для своїх клієнтів з аудиту, що є малими підприємствами. При складанні бухгалтерських записів та фінансових звітів аудитор може одержати корисну інформацію про суб'єкт господарювання та цілі його власника-керівника, стиль управління та традиції. Аудитор також набуває поглибленого знання суб'єкта господарювання, що допомагає йому у плануванні та проведенні аудиторської перевірки. Проте аудитор пам'ятає, що складання бухгалтерських записів та фінансових звітів для клієнта з аудиту, яким є мале підприємство, не звільняє його від одержання достатніх та відповідних аудиторських доказів. Якщо аудитор також надає малому підприємству послуги зі складання бухгалтерських записів та фінансових звітів, йому, можливо, доведеться враховувати наведені нижче моменти при застосуванні МСА.

### **МСА 210: Умови завдань з аудиторської перевірки**

1. Якщо аудитор допомагає готувати фінансові звіти, власники-керівники малих підприємств нерідко не мають чіткого уявлення про свою юридичну відповідальність та відповідальність аудитора. Власники-керівники можуть не усвідомлювати, що вони несуть відповідальність за фінансові звіти, і що аудиторська перевірка фінансових звітів з юридичної точки зору відрізняється від будь-яких інших послуг, що надаються аудитором. Одна з цілей листа-зобов'язання про проведення аудиту полягає в тому, щоб запобігти подібним непорозумінням.
2. У параграфі 3 МСА 210 зазначено, що аудитор може погодити умови завдання з надання інших послуг в окремих листах-зобов'язаннях. Проте складати окремі листи-зобов'язання необов'язково, а у випадку аудиторської перевірки малого підприємства один лист-зобов'язання на практиці часто виявляється доцільнішим.

### **МСА 230: Документація<sup>7</sup>**

3. Якщо аудитор надає малому підприємству послуги зі складання бухгалтерських записів та фінансових звітів, то такі послуги не являють собою аудиторську перевірку. Тому зазвичай вимоги МСА 230 не застосовуються, наприклад, до документування роботи з підготовки фінансових звітів.

<sup>7</sup> МСА 230 "Документація" буде вилучено після набуття чинності МСА 230 (переглянутий). МСА 230 (переглянутий) чинний для аудиту фінансової інформації за періоди, що починаються з 15 червня 2006 р., або пізніше.

4. Розробляючи політику збереження робочих документів малого підприємства, аудитор повинен враховувати, що власники-керівники часто запитують копії робочих документів з даними бухгалтерського обліку для використання у процесі управління підприємством. У параграфі 14 МСА 230 зазначено, що робочі документи є власністю аудитора. Хоча частина або витяги з робочих документів і можуть надаватися суб'єктові господарювання на розсуд аудитора, вони не замінюють бухгалтерських записів суб'єкта господарювання. У листі-зобов'язанні зазначення вимог щодо бухгалтерської документації може бути доречним.

**МСА 240: Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок під час аудиторської перевірки фінансових звітів**

5. Надаючи інші послуги суб'єктові господарювання чи власнику-керівникові, аудитор може одержати інформацію про особистий фінансовий стан і спосіб життя власника-керівника. Ця інформація підвищує якість оцінки аудитором властивого ризику шахрайства. Необґрунтовані вимоги підготувати фінансові звіти і провести аудиторську перевірку в необґрунтовано стислий термін можуть свідчити про високий ступінь ризику шахрайства або помилок.

**МСА 250: Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів**

6. Більшість суб'єктів господарювання зобов'язані дотримуватися вимог, пов'язаних безпосередньо з підготовкою фінансових звітів, у тому числі відповідного корпоративного законодавства. Знання аудитора у сфері бухгалтерського обліку в частині, що стосується нормативних актів зі складання фінансових звітів, допомагають власнику-керівникові впевнитися у дотриманні відповідних вимог законодавства.

**МСА 300: Планування аудиту фінансових звітів**

7. Якщо аудитор допомагає у складанні бухгалтерських записів та фінансових звітів, треба розробити досить гнучкий загальний план аудиту для того, щоб звернути увагу на ділянки з високим ступенем аудиторського ризику і докази, отримані у процесі надання таких послуг. Тому аудитор малого підприємства планує аудит з урахуванням знань, отриманих у ході надання послуг зі складання бухгалтерських записів та фінансових звітів, що дає змогу здійснювати послідовний збір доказів і забезпечує ефективність аудиту з погляду співвідношення витрат і результатів.

**МСА 315: Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвого викривлення**

8. При наданні послуг зі складання бухгалтерських записів та фінансових звітів аудитор одержує інформацію про систему бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. За результатами цієї роботи аудитор може

визначити заходи внутрішнього контролю, що підлягають оцінюванню й тестуванню, що, у свою чергу, впливає на характер, розрахунок часу та обсяг необхідних для аудиту процедур по суті.

**МСА 500: Аудиторські докази**

9. Надаючи послуги зі складання бухгалтерських записів та фінансових звітів, аудитор використовує своє професійне судження для визначення того, якою мірою ці послуги уможливають зменшення обсягу роботи, необхідної для підтвердження думки аудитора. У ході надання послуг зі складання бухгалтерських записів та фінансових звітів рідко можна одержати всі докази, необхідні аудиторіві. Як правило, у процесі надання цих послуг вдається одержати лише частину необхідних доказів щодо повноти генеральної сукупності чи вартості, за якою ті чи інші статті відображено у фінансових звітах. Проте аудиторські докази часто можна одержати одночасно зі складанням бухгалтерських записів та фінансових звітів. Зазвичай специфічна робота аудитора потрібна, наприклад, для вивчення можливості погашення дебіторської заборгованості, оцінювання і перевірки права власності на запаси, балансової вартості основних засобів та інвестицій, а також для перевірки повноти інформації щодо кредиторів.

**МСА 520: Аналітичні процедури**

10. На малих підприємствах, яким аудитор надає послуги зі складання бухгалтерських записів та фінансових звітів, аналітичні процедури, виконані на стадії планування аудиту, будуть ефективнішими у випадку, якщо до моменту завершення планування аудиту аудитор уже надасть деякі послуги у сфері бухгалтерського обліку.

**МСА 540: Аудиторська перевірка облікових оцінок**

11. Хоча власник-керівник відповідає за визначення показників облікових оцінок, які слід включити до фінансових звітів, малі підприємства часто звертаються до аудитора з проханням допомогти при підготовці облікових оцінок чи надати відповідні рекомендації. Допомагаючи при підготовці облікових оцінок, аудитор водночас одержує докази, потрібні для дотримання вимог МСА 540. Проте це не звільняє аудитора від обов'язку збирати достатні та відповідні аудиторські докази, що підтверджують обґрунтованість і доречність припущень, які використовуються при визначенні облікових оцінок.

**МСА 545: Аудит оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації**

12. Хоча власник-керівник несе відповідальність за проведення оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації, малі підприємства можуть просити аудитора допомогти при підготовці оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації. За управлінським

персоналом зберігається відповідальність за обґрунтованість припущень, на підставі яких здійснюється проведення оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації, і внаслідок яких аудитор здійснює відповідні кроки для отримання згоди власника-керівника та визнання ним відповідальності.

13. Допомагаючи у виконанні оцінок за справедливою вартістю та розкритті інформації аудитор одночасно отримує докази, необхідні для відповідності вимогам МСА 545. Проте це не звільняє аудитора від обов'язку збирати достатні та відповідні аудиторські докази, що підтверджують обґрунтованість і доречність припущень, які використовуються при виконанні оцінок та розкритті інформації.

### **МСА 550: Зв'язані сторони**

14. Оцінюючи ризик нерозкриття інформації про операції зі зв'язаною стороною, аудитор враховує усі аспекти, що стосуються зв'язаних сторін, про які йому стало відомо у процесі надання таких послуг: ведення бухгалтерського обліку, підготовка фінансових звітів малого підприємства, питання оподаткування фізичних осіб та корпоративного оподаткування, аналіз інформації про поточні банківські рахунки власника-керівника.
15. Зазначені види діяльності, поряд з інформацією, отриманою в ході обговорень з власником-керівником, допомагають оцінити ризик у цій сфері і можуть дати обґрунтовані підстави для оцінки ризику як низького.
16. Зазначені послуги й тісні стосунки між аудитором і власником-керівником можуть допомогти у виявленні зв'язаних сторін, якими в більшості випадків є суб'єкти господарювання, контрольовані власником-керівником.

### **МСА 570: Безперервність**

17. На деяких малих підприємствах до аудитора можуть звернутися з проханням допомогти власнику-керівникові оцінити припущення про безперервність діяльності суб'єкта господарювання, а іноді й підготувати необхідні прогнози прибутків та грошових потоків. В усіх випадках власник-керівник несе відповідальність за застосування припущення про безперервність діяльності при підготовці будь-якої інформації (навіть якщо аудитор допомагає її збирати), а також за обґрунтованість такого застосування. Тому аудитор вживає відповідні заходи для одержання згоди цього власника-керівника та визнання ним відповідальності за застосування припущення про безперервність діяльності суб'єкта господарювання.

### **МСА 580: Пояснення управлінського персоналу**

18. У процесі аудиторської перевірки малого підприємства аудиторів надзвичайно важливо одержати пояснення управлінського персоналу, в

яких власник-керівник підтверджує свою відповідальність за достовірне подання фінансових звітів. Це особливо необхідно, якщо аудитор допомагав при складанні фінансових звітів, інакше виникає небезпека неправильного розуміння ролі й відповідальності аудитора щодо фінансових звітів. Ще до одержання пояснень аудитор повинен обговорити ці питання з управлінським персоналом для їх свідомого надання управлінським персоналом.

**Де шукати інформацію про аудит малих підприємств**

Наведена нижче таблиця містить перелік МСА, на основі яких РМСАНВ (та її попередник - Комітет з міжнародної практики аудиту) підготували інформацію про аудит малих підприємств із зазначенням орієнтирів пошуку цієї інформації.

<b>МСА</b>	<b>Назва</b>	<b>Де шукати інформацію про аудит малих підприємств</b>
210	Умови домовленості про аудиторську перевірку	ПМПА 1005
220	Контроль якості аудиторської роботи	МСА 220 “Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації”. Чинний для аудиту фінансової інформації за періоди, що починаються з 15 червня 2005 р., або пізніше
230	Документація	МСА 230 (переглянутий) “Документація з аудиторської перевірки”. Чинний для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з 15 червня 2006 р., або пізніше
240	Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок під час аудиторської перевірки фінансових звітів	МСА 240. Чинний для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з 15 грудня 2004 р., або пізніше
250	Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів	ПМПА 1005
260	Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналові	ПМПА 1005
300	Планування аудиту фінансових звітів	МСА 300. Чинний для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з 15 грудня 2004 р., або пізніше
315	Розуміння суб’єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвого викривлення	МСА 315 застосовується до аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, що починаються 15 грудня 2004 року або після цієї дати

## ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВ

МСА	Назва	Де шукати інформацію про аудит малих підприємств
320	Суттєвість в аудиті	ПМПА 1005
330	Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків	МСА 330. Чинний для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з 15 грудня 2004 р., або пізніше
500	Аудиторські докази	ПМПА 1005 МСА 500 “Аудиторські докази” застосовується до аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, що починаються 15 грудня 2004 року або після цієї дати
520	Аналітичні процедури	ПМПА 1005
530	Аудиторська вибірка та інші процедури вибіркової перевірки	ПМПА 1005
545	Аудит оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації	ПМПА 1005
550	Зв’язані сторони	ПМПА 1005
560	Подальші події	ПМПА 1005
570	Безперервність	ПМПА 1005
580	Пояснення управлінського персоналу	ПМПА 1005
700	Аудиторський висновок про фінансову звітність	ПМПА 1005 МСА 700 (переглянутий) “Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення” та МСА 701 “Модифікація висновку незалежного аудитора”. Чинні для аудиторських висновків, датованих 31 грудня 2006 р., або пізніше
720	Інша інформація в документах, що містять перевірену фінансову звітність	ПМПА 1005

**ПОЛОЖЕННЯ З МІЖНАРОДНОЇ  
ПРАКТИКИ АУДИТУ 1006**

**АУДИТ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ БАНКІВ**

(чинне Положення)

**ЗМІСТ**

---

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—8
Цілі аудиту .....	9—11
Погодження умов завдання з аудиторської перевірки .....	12—14
Планування аудиту .....	15—55
Внутрішній контроль .....	56—70
Виконання процедур по суті .....	71—102
Надання висновку про фінансову звітність .....	103—105
Додаток 1: Ризики та проблеми стосовно шахрайства та протизаконних дій	
Додаток 2: Приклади розгляду системи внутрішнього контролю та процедур по суті для двох сфер банківської діяльності	
Додаток 3: Приклади фінансової інформації, коефіцієнтів та показників, що зазвичай використовуються при аналізі фінансового стану та результатів діяльності банку	
Додаток 4: Ризики та проблеми гарантованого розміщення цінних паперів та брокерських операцій з цінними паперами	
Додаток 5: Ризики та проблеми приватних банківських операцій та управління активами	
Глосарій та довідковий матеріал	

---



Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПА) 1006 “Аудит фінансових звітів банків” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус ПМПА.

Це Положення з міжнародної практики аудиту підготовлене Комітетом з міжнародної практики аудиту (КМПА) Міжнародної федерації бухгалтерів. До складу підкомітету з аудиту банків КМПА входили спостерігачі з Базельського комітету з банківського нагляду\* (Базельський комітет). Цей документ був затверджений для публікації на засіданні КМПА у жовтні 2001 р. Він ґрунтується на МСА, чинних на 1 жовтня 2001 р.

\* Базельський комітет з банківського нагляду - це комітет представників банків та органів банківського нагляду, створений керівниками центральних банків Групи десяти країн у 1975 р. До його складу входять вищі представники органів банківського нагляду з Бельгії, Іспанії, Італії, Канади, Люксембургу, Нідерландів, Німеччини, Сполученого Королівства, США, Франції, Швеції, Швейцарії та Японії. Як правило, засідання проводять в Банку міжнародних розрахунків в Базелі, де знаходиться постійний Секретаріат.

## Вступ

1. Метою цього Положення є надання практичної допомоги аудиторам і поширення належної практики застосування Міжнародних стандартів аудиту (МСА) в аудиторських перевірках фінансових звітів банків. Проте це Положення не є вичерпним списком процедур і практики, які слід застосовувати в аудиторській перевірці. При проведенні аудиторської перевірки відповідно до МСА аудитор виконує всі вимоги МСА.
2. У багатьох країнах органи банківського нагляду вимагають, щоб аудитор надавав висновки про певні події регулювальним органам або регулярні звіти на додаток до аудиторського висновку про фінансові звіти банків. У цьому Положенні не йдеться про такі висновки, вимоги до них широко варіюються в різних країнах. ПМПА 1004 “Взаємовідносини інспекторів з банківського нагляду та зовнішніх аудиторів” розглядає це питання докладніше.
3. У цьому Положенні банк - це будь-який тип фінансової установи, основна діяльність якої - операції з депозитами і запозиченнями з метою кредитування та інвестування; її визнано банком регулювальними органами в тих країнах, де вона провадить свою діяльність. Існує багато інших видів суб'єктів господарювання, які виконують подібні функції, наприклад, будівельні товариства, кредитні спілки, товариства взаємодопомоги, позиково-ощадні асоціації та депозитні (ощадні) установи. Рекомендації цього Положення застосовують до аудиторських перевірок фінансових звітів, які охоплюють банківські операції, що здійснюють такі суб'єкти господарювання. Вони також застосовуються до консолідованих фінансових звітів, які включають результати банківських операцій, здійснюваних будь-яким членом групи. Це Положення стосується тверджень щодо банківських операцій у фінансових звітах суб'єкта господарювання та, таким чином, вказує, які твердження у фінансових звітах банку призводять до особливих труднощів та чому це відбувається. Це потребує підходу, який ґрунтується на елементах фінансових звітів. Проте при одержанні аудиторських доказів для підтвердження тверджень у фінансових звітах аудитор часто виконує процедури, враховуючи типи операцій, що здійснює суб'єкт господарювання, та вплив цих операцій на твердження у фінансових звітах.
4. Банки, як правило, здійснюють багато різних операцій. Проте більшість банків продовжують здійснення загальних основних операцій: депозитні операції, позики, кредитування, розрахунки, купівля та продаж і операції з казначейськими цінними паперами. Основною метою цього Положення є надання рекомендацій з наслідків таких операцій для аудиторської перевірки. Крім того, це Положення надає стислі рекомендації щодо гарантованого розміщення цінних паперів та брокерських операцій з цінними паперами, управління активами, а саме операцій, з якими часто

стикаються аудитори фінансових звітів банків. Банки звичайно здійснюють операції, пов'язані з похідними фінансовими інструментами. Це Положення надає рекомендації щодо наслідків таких операцій для аудиторської перевірки, коли вони складають частину операцій банку з продажу і купівлі та казначейських операцій з цінними паперами. ПМПА 1012 “Аудит похідних фінансових інструментів” надає рекомендації з таких операцій, коли банк утримує похідні інструменти як кінцевий користувач.

5. Це Положення призначено для висвітлення ризиків, які є унікальними для банківських операцій. Є багато питань, пов'язаних з аудиторською перевіркою, які банки поділяють з іншими комерційними суб'єктами господарювання. Передбачається, що аудитор має достатнє розуміння про такі питання і отже, хоча ці питання можуть впливати на аудиторський підхід або мати суттєвий вплив на фінансові звіти банку, у цьому Положенні вони не розглядаються. Це Положення описує у загальних термінах аспекти банківських операцій, про які аудитор обізнаний до здійснення аудиторської перевірки фінансових звітів банку: воно не призначено для опису банківських операцій. Отже, це Положення саме по собі не надає аудиторіві достатніх фундаментальних знань для проведення аудиторської перевірки фінансових звітів банку. Проте воно визначає сфери, де потрібні фундаментальні знання. Аудитори доповнюватимуть рекомендації цього Положення відповідним довідковим матеріалом та посиланням на роботу експертів, якщо потрібно.
6. Банкам властиві такі характеристики, які, зазвичай, відрізняють їх від більшості інших комерційних підприємств:
  - банки зберігають значні суми, включаючи грошові кошти та оборотні фінансові інструменти, фізична безпека яких має бути забезпечена під час передачі та при збереженні. Вони також зберігають та контролюють оборотні інструменти та інші активи, які можна легко передавати в електронній формі. Характеристики ліквідності таких статей призводять до підвищення ступеня вразливості банків з погляду незаконного привласнення та шахрайства. Таким чином, банкам треба встановити формальні операційні процедури, чітко визначені повноваження окремих осіб та жорсткі системи внутрішнього контролю;
  - банки часто здійснюють операції, які починаються в одній юрисдикції, відображаються в звітності в іншій юрисдикції, а управляють ними ще в іншій юрисдикції;
  - банки часто здійснюють операційну діяльність з дуже низьким співвідношенням капіталу і загальних активів, що підвищує вразливість банків несприятливим економічним подіям та ризику банкрутства;
  - банки мають активи, вартість яких швидко змінюється та часто її важко визначити. Отже, відносно невелике зменшення вартості активів може

значно впливати на їхній капітал та потенційно на їхню законодавчо встановлену платоспроможність;

- банки, звичайно, отримують значну суму фінансування від короткострокових депозитів (застрахованих чи незастрахованих). Втрата довіри вкладниками до платоспроможності банку може швидко призвести до кризи ліквідності;
- банки мають обов'язки стосовно активів, які вони утримують, але які належать іншим особам. Це може призвести до зобов'язань за порушення довірчою особою її обов'язків. Тому банкам слід встановлювати операційні процедури та заходи внутрішнього контролю, які призначені забезпечити, щоб операції з активами здійснювалися лише у відповідності з умовами, за яких активи були передані банку;
- банки здійснюють велику кількість різноманітних операцій, вартість яких може бути значною. Це, зазвичай, потребує складних систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, а також широкого застосування інформаційних технологій (ІТ);
- банки зазвичай діють через мережі філій і відділень з широкою географією розташування. Це обов'язково спричиняє більшу децентралізацію повноважень та розосередження функцій обліку й контролю, що закономірно ускладнює застосування єдиної операційної практики та єдиних облікових систем, зокрема, коли мережа філій розташована за межами національного кордону;
- часто клієнти можуть прямо розпочинати та завершувати операції без жодного втручання працівників банку, наприклад, за допомогою Інтернету чи банкоматів;
- банки часто беруть на себе значні зобов'язання без початкового переведення коштів, за винятком у деяких випадках, сплати гонорарів. Такі зобов'язання можуть бути відображені обліковими позабалансовими записами. Отже, їхнє існування важко виявити;
- діяльність банків регулюється державними органами, а тому їхні нормативні вимоги часто впливають на принципи бухгалтерського обліку, яких дотримуються банки. Невідповідність нормативним вимогам (наприклад, щодо достатності основного капіталу) може мати наслідки для фінансових звітів банку чи розкриття інформації в них;
- клієнтські стосунки, які аудитор, асистенти чи аудиторська фірма можуть мати з банком, впливають на незалежність аудитора тією мірою, якою не впливали б клієнтські стосунки з іншими організаціями;
- банки, як правило, мають винятковий доступ до систем клірингу та розрахунків, пов'язаних з чеками та переказом грошових коштів, операціями з обміну іноземних валют тощо;

- банки є невід'ємною частиною або пов'язані з національними та міжнародними системами розрахунків і, отже, можуть становити систематичний ризик для тих країн, в яких вони функціонують;
  - банки можуть випускати та здійснювати операції зі складними фінансовими інструментами, деякі з них може бути потрібним відобразити за справедливою вартістю у фінансових звітах. Отже, банкам необхідно встановлювати відповідні процедури оцінки та управління ризиками. Ефективність цих процедур залежить від відповідності обраних методологій та математичних моделей, доступу до достовірної поточної і минулої інформації про ринок, а також збереження цілісності даних.
7. При аудиторських перевірках банків виникають такі особливі питання, що вимагають розгляду:
- конкретний характер ризиків, пов'язаних з операціями, здійснюваними банками;
  - масштаб банківських операцій і суттєвих ризиків, які з нього випливають і які можуть виникати у короткостроковому періоді;
  - високий ступінь залежності від інформаційних технологій для обробки операцій;
  - вплив нормативних актів різних юрисдикцій, у яких функціонують банки;
  - постійна розробка нових продуктів і вдосконалення банківської практики, які можуть не супроводжуватись одночасним розвитком принципів бухгалтерського обліку або внутрішнього контролю.
8. Структура цього Положення передбачає розгляд різних аспектів аудиторської перевірки банків. При цьому особливу увагу приділено тим питанням, які характерні або особливо важливі для аудиту банків. Крім того, з метою ілюстрації подано додатки, які містять приклади:
- типових попереджувальних ознак шахрайства у банківських операціях;
  - типових заходів внутрішнього контролю, тестів контролю та аудиторських процедур по суті для двох основних зон банківських операцій: казначейських і торговельних операцій та кредитування;
  - фінансових коефіцієнтів, що, як правило, використовуються для аналізу фінансового стану й результатів діяльності банку;
  - ризиків та проблем в операціях з цінними паперами, приватних банківських операціях та управлінні активами.

## Цілі аудиту

9. У МСА 200 "Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів" зазначено:

“Мета аудиторської перевірки фінансових звітів полягає в наданні аудиторіві можливості висловити свою думку стосовно того, чи відповідають складені фінансові звіти у всіх суттєвих аспектах застосованій концептуальній основі фінансової звітності”.

10. Тому метою аудиторської перевірки фінансових звітів банку, проведеної у відповідності з МСА, є висловлення думки про фінансові звіти банку, складені згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності.
11. В аудиторському висновку зазначається концептуальна основа фінансової звітності, використана для складання фінансових звітів банку (включаючи зазначення країни походження концептуальної основи фінансової звітності, якщо концептуальна основа не є МСБО). Висловлюючи думку про фінансові звіти банку, що їх склали спеціально для використання в країні, іншій, ніж та, згідно з правилами якої він був створений, аудитор розглядає, чи було здійснено розкриття відповідної інформації у фінансових звітах про використану концептуальну основу фінансової звітності. У параграфах 101-103 цього Положення аудиторський висновок розглянуто більш докладно.

### **Погодження умов завдання з аудиторської перевірки**

12. У МСА 210 “Умови завдань з аудиторської перевірки” зазначено:

“Лист-зобов’язання документує і підтверджує прийняття призначення аудитором, мету та обсяг аудиторської перевірки, ступінь відповідальності аудитора перед клієнтом і форму будь-яких звітів та висновків”.
13. У параграфі 6 наведено перелік характеристик, властивих банку, та зазначені ділянки, в яких аудиторіві та асистентам можуть бути потрібними професійні знання експертів. Розглядаючи мету й обсяг аудиту, а також ступінь відповідальності, аудитор бере до уваги власну кваліфікацію і компетентність, а також кваліфікацію і компетентність своїх асистентів для виконання завдання. При цьому аудитор розглядає такі фактори:
  - необхідність достатнього досвіду у тих аспектах банківської справи, які важливі для аудиторської перевірки операцій банку;
  - необхідність досвіду з систем (ІТ) і телекомунікаційних мереж, що використовуються банком;
  - адекватність ресурсів або міжфірмових угод для виконання необхідної роботи у відділеннях банку всередині країни та за її межами, тобто там, де може знадобитися проведення аудиторських процедур.
14. Складаючи лист-зобов’язання, аудитор повинен, крім загальних чинників, викладених у МСА 210, розглянути включення до нього коментарів щодо:

- використання і джерел спеціальних принципів бухгалтерського обліку з конкретним посиланням на:
  - будь-які вимоги законодавчих або нормативних актів, що застосовуються до банків;
  - рішення органів з банківського нагляду та інших регулювальних органів;
  - рішення відповідних професійних бухгалтерських організацій, наприклад, Ради з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
  - галузеву практику;
- змісту і форми аудиторського висновку про фінансові звіти та будь-яких висновків спеціального призначення, що їх вимагають від аудитора, крім висновку про фінансові звіти. Це включає, чи є в таких висновках посилання на застосування нормативних або інших спеціальних принципів бухгалтерського обліку чи опис процедур, проведених спеціально для задоволення нормативних вимог;
- характеру особливих вимог стосовно повідомлень чи протоколів, що можуть бути між аудитором, органом банківського нагляду та іншими регулювальними органами.

## Планування аудиту

### Вступ

15. План аудиторської перевірки містить, крім іншого:
- отримання достатніх знань про бізнес та структуру управління суб'єкта господарювання й достатнього розуміння про системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, включаючи управління ризиками та функції внутрішнього контролю;
  - розгляд очікуваних оцінок властивого ризику та ризику контролю, тобто ризику того, що відбудуться суттєві викривлення (властивий ризик), та ризику того, що система внутрішнього контролю банку не запобігатиме або не виявить і не виправить своєчасно такі викривлення (ризик контролю);
  - визначення характеру, розрахунку часу й обсягу аудиторських процедур, які слід виконати;
  - розгляд припущення про безперервність діяльності стосовно здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність у передбачуваному майбутньому, яке буде періодом, застосованим управлінським персоналом при оцінюванні згідно з концептуальною основою фінансової звітності. Як правило, цей період буде періодом не менше одного року після дати балансу.

### Отримання знань про бізнес

16. Отримання знань про банківську справу вимагає від аудитора розуміння:
  - структури корпоративного управління банку;
  - економічного й нормативного середовища, яке переважає на території тих країн, де банк провадить свою основну діяльність;
  - ринкових умов, які існують у кожному значному секторі операцій банку.
17. Корпоративне управління відіграє особливо важливу роль у банках; багато регулювальних органів встановлює вимоги стосовно того, що банки повинні мати ефективну структуру корпоративного управління. Відповідно, аудитор отримує розуміння про структури корпоративного управління банку і як особи, яким довірено управління, виконують свої обов'язки з нагляду, контролю і управління банком.
18. Аналогічно, аудитор отримує та поповнює практичні знання про продукти і послуги, пропоновані банком. Отримуючи й поповнюючи знання, аудитор обізнаний про значну варіативність основних послуг з розміщення депозитів, надання позик і казначейських операцій, що пропонуються і продовжують розвиватися банками відповідно до потреб ринку. Аудитор набуває розуміння щодо характеру послуг, які надаються за допомогою таких інструментів, як акредитив, акцептований вексель, відсоткові ф'ючерсні контракти, форвардні контракти, контракти "своп", опціони та подібні інструменти для того, щоб розуміти властиві ризики та їх наслідки для аудиторської перевірки, обліку і розкриття інформації.
19. Якщо банк використовує організації, що надають послуги, для надання основних послуг чи здійснення операцій, таких як розрахунки грошовими коштами та цінними паперами, обробка документації чи внутрішній аудит, відповідальність за дотримання правил і нормативних актів та надійні заходи внутрішнього контролю несе найвищий управлінський персонал та управлінський персонал залученого банку. Аудитор розглядає юридичні та нормативні обмеження та набуває розуміння того, як найвищий та середній управлінський персонал контролюють ефективне функціонування системи внутрішнього контролю (включаючи внутрішній аудит). МСА 402 "Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги" надає подальші рекомендації з цього питання.
20. Є ряд ризиків, пов'язаних з банківськими операціями, які не є виключно банківськими, але є досить важливими, оскільки вони визначають банківські операції. Аудитор отримує розуміння щодо характеру таких ризиків та того, як банк управляє ними. Це розуміння дає можливість аудиторів оцінити рівні властивого ризику та ризику контролю, пов'язаних з різними аспектами банківської діяльності, і допомагає визначити характер, розрахунок часу й обсяг аудиторських процедур.



*Розуміння характеру банківських ризиків*

21. Ризики, пов'язані з банківською діяльністю, можна поділити на великі групи:

Валютний ризик	ризик збитку, що виникає внаслідок майбутніх змін курсу обміну валют, що застосовуються до активів, зобов'язань, прав та боргових зобов'язань в іноземній валюті;
Відсотковий ризик	ризик того, що зміна відсоткових ставок матиме негативний вплив на вартість активів та зобов'язань чи впливатиме на грошові потоки від відсотків;
Кредитний ризик	ризик того, що клієнт або контрагент не зможе повністю погасити зобов'язання, коли настане строк погашення чи у будь-який момент після цього. Кредитний ризик, особливо від надання комерційних кредитів, можна вважати важливим ризиком у банківських операціях. Кредитний ризик виникає внаслідок надання кредитів особам, компаніям, банкам та урядам. Він існує у разі інших активів, крім позик, наприклад інвестицій, залишків до сплати іншими банками та позабалансових зобов'язань. Кредитний ризик містить також "суверенний ризик" (ризик країни), трансфертний ризик, ризик заміни та ризик розрахунків.
Нормативний ризик	ризик збитку, що виникає внаслідок недотримання нормативних чи юридичних вимог відповідної юрисдикції, в якій банк здійснює свою діяльність. Він також охоплює будь-які збитки, що можуть виникати внаслідок змін нормативних вимог;
Операційний ризик	ризик прямого чи непрямого збитку внаслідок невідповідних чи невдалих внутрішніх процесів, працівників, систем або внаслідок зовнішніх подій;
Ризик заміни	(іноді його називають ризиком невиконання) ризик того, що клієнт або контрагент не виконає умов контракту. В результаті такого невиконання виникає потреба замінити невдалу операцію іншою операцією за поточною ринковою ціною. Результатом цього може бути збиток для банку, який дорівнює різниці між контрактною ціною і поточною ринковою ціною;
Ризик ліквідності	ризик збитку, що виникає внаслідок змін спроможності банку продати чи ліквідувати актив;

## АУДИТ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ БАНКІВ

Ризик платоспроможності	ризик збитку, що виникає внаслідок ймовірності того, що банк не матиме достатньо коштів для виконання своїх зобов'язань чи внаслідок неможливості доступу до ринку капіталу для залучення необхідних коштів;
Ризик моделі	ризик, пов'язаний з недосконалістю та суб'єктивністю моделей оцінки, застосованих для визначення вартості активів чи зобов'язань;
Ризик репутації	ризик втрати діяльності внаслідок негативної громадської думки та непрямой шкоди репутації банку, що виникають внаслідок неналежного управління зазначеними вище ризиками або внаслідок участі банку чи його найвищого управлінського персоналу в неналежній чи протизаконній діяльності, наприклад, відмиванні грошей чи спробах приховати збитки;
Ризик розрахунків	ризик того, що з однією зі сторін операції розраховуються без одержання відповідної суми від клієнта або контрагента. Результатом цього може бути, як правило, втрата банком всієї основної суми боргу;
“Суверенний ризик” (ризик країни)	ризик того, що іноземні клієнти та контрагенти не погасять свої зобов'язання через економічні, політичні чи соціальні чинники, які є в їхній країні та не залежать від клієнта або контрагента;
Трансфертний ризик	ризик збитку, що виникає, коли боргові зобов'язання контрагента не деноміновані у валюті країни контрагента. Контрагент може виявитися нездатним отримати валюту боргового зобов'язання, незалежно від його конкретного фінансового стану.
Фидуціарний ризик	ризик збитку, що виникає внаслідок таких чинників, як незабезпечення збереженості активів чи недбалість в управлінні активами від імені інших сторін;
Ціновий ризик	ризик збитку, який виникає внаслідок негативних змін ринкових цін, включаючи відсоткові ставки, курси обміну валют, власний капітал та товарні ціни, а також внаслідок змін ринкових цін інвестицій;
Юридичний та документальний ризик	ризик того, що контракти неправильно оформлені документально або не мають юридичної сили у відповідній юрисдикції, в якій слід здійснювати

контракти або в якій здійснюють свою діяльність контрагенти. Він може охоплювати ризик того, що активи коштуватимуть менше, а зобов'язання - більше, ніж очікувалося, внаслідок неадекватної чи неправильної юридичної поради чи оформлення документації. До того ж, чинні закони можуть не містити юридичних проблем, пов'язаних з банком; судова права стосовно конкретного банку може мати важливіші наслідки для банківської справи та бути пов'язаною з витратами для нього та для багатьох чи всіх інших банків; можуть змінитися закони, які впливають на банки або інші комерційні підприємства. Банки особливо вразливі юридичним ризикам, коли здійснюють нові типи операцій і коли не встановлено юридичне право контрагента здійснювати операцію.

22. Банківські ризики зростають із ступенем концентрації операцій банку на одному клієнті, галузі, географічному регіоні чи країні. Наприклад, позиковий портфель банку може мати високу концентрацію позик чи зобов'язань у певні галузі, і деякі з них, наприклад, у випадках нерухомості, перевезень та природних ресурсів можуть бути дуже спеціалізованими. Оцінювання відповідних ризиків, пов'язаних з позиками суб'єктам господарювання у цих галузях, може вимагати знання цих галузей, включаючи їхню ділову, операційну та звітну практику.
23. Більшість операцій пов'язана більш ніж з одним ризиком, визначеним вище. Крім того, окремі зазначені вище ризики можуть бути взаємозалежними. Наприклад, кредитний ризик банку в операції з цінними паперами може зростати внаслідок збільшення ринкової ціни відповідних цінних паперів. Аналогічно, несплата чи неспроможність розрахуватися може мати наслідки для ліквідності банку. Тому аудитор розглядає взаємозалежності цих та інших ризиків при аналізі ризиків, яким доступний банк.
24. Банки можуть бути доступні ризикам, що виникають унаслідок характеру права володіння ними. Наприклад, власник чи група власників банку можуть спробувати вплинути на розміщення кредитів. У банку закритого типу власники можуть мати значний вплив на управлінський персонал, що позначається на його незалежності та судженні. Аудитор враховує такі ризики.
25. Крім розуміння зовнішніх факторів, які можуть свідчити про зростання ризику, аудитор розглядає характер ризиків, що виникають внаслідок операцій банку. Фактори, які суттєво сприяють операційному ризику, такі:

- потреба точно обробляти великі обсяги операцій у короткі строки. Ця потреба майже завжди задовольняється за допомогою широкого використання ІТ, що призводить до таких ризиків:
  - відсутності обліку виконаних операцій протягом потрібного часу, через що банк не може одержати (або не може виконати) платежі за цими операціями;
  - відсутності належного обліку складних операцій;
  - значних викривлень, що виникають унаслідок порушень у системі внутрішнього контролю;
  - втрати даних у результаті збою систем;
  - порушення цілісності даних унаслідок несанкціонованого втручання в системи;
  - доступності ринковому ризику, яка виникає внаслідок відсутності надійної та своєчасної інформації;
- необхідність використовувати електронне переведення коштів (ЕПК) чи інші телекомунікаційні системи для передачі права власності на великі суми грошей, що призводить до ризику збитків, спричинених платежами невідповідним клієнтам через шахрайство або помилку;
- здійснення операцій у багатьох місцях, що спричинює географічну роздробленість обробки операцій і заходів внутрішнього контролю, а в результаті:
  - виникає ризик того, що ступінь залежності за категоріями клієнтів чи продуктів, що знаходяться у всьому світі, не буде належним чином узагальнено і проконтрольовано;
  - можуть траплятися збої в системі контролю, які залишаться невиявленими чи не виправленими через фізичну відокремленість управлінського персоналу та осіб, які обробляють операції;
- необхідність здійснювати моніторинг і управляти значними ризиками, які можуть виникнути протягом короткого періоду. Процес клірингових операцій може спричинити значне накопичення дебіторської та кредиторської заборгованості протягом дня, за більшу частину якої розраховуються в кінці дня. Як правило, це називається ризиком неплатежу протягом операційного дня. Такі ризики виникають унаслідок операцій з клієнтами та контрагентами і можуть включати відсотковий, валютний і ринковий ризики;
- обробка великих обсягів грошових статей, включаючи грошові кошти, обігові інструменти й оборотні залишки на рахунках клієнтів, що спричиняє ризик збитків від шахрайства чи крадіжок, учинених працівниками чи іншими сторонами;

- властивої складності й мінливості середовища, в якому банки здійснюють свої операції, що спричиняє ризик неправильної стратегії управління ризиком або невідповідних облікових підходів під час розробки нових видів продуктів і послуг;
- операційні обмеження можуть застосовувати внаслідок недотримання законів та нормативних актів. Закордонні господарські одиниці мають виконувати закони і нормативні акти країн, в яких вони розташовані, а також закони та нормативні акти країни, в якій знаходиться головний офіс материнської компанії. Це може призвести до необхідності виконувати різні вимоги та ризику того, що операційні процедури, що відповідають нормативним актам в деяких юрисдикціях, не відповідають вимогам в інших.

26. Шахрайство може відбуватися в банку внаслідок навмисної (або за навмисної) участі управлінського персоналу чи працівників банку. Такі випадки шахрайства можуть включати обманливу фінансову звітність без мотиву особистого збагачення (наприклад, для приховування збитків від операцій) або незаконне привласнення активів банку для особистого збагачення, яке може чи не може бути пов'язаним з фальсифікуванням записів. І навпаки, шахрайство може бути здійснено в банку без відома чи співучасті працівників банку. МСА 240<sup>1</sup> “Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок під час аудиторської перевірки фінансових звітів” надає більше рекомендацій з характеру відповідальності аудитора стосовно шахрайства. Хоча багато видів операцій банку піддаються шахрайству, найтипівіші з них відбуваються, якщо посадові обов'язки пов'язані з кредитуванням, депозитними та дилерськими операціями. Методи, які зазвичай застосовують для скоєння шахрайства, та добір факторів ризику шахрайства, що свідчать про можливість шахрайства, наведені в Додатку 1 до цього Положення.

27. За характером своєї діяльності банки - це готова мішень для тих, хто займається відмиванням грошей, процесом, внаслідок якого надходження від злочинів перетворюються на гроші, що здаються отриманими з легального джерела. За останні роки торговці наркотиками, зокрема, значно збільшили масштаб відмивання грошей, що відбувається у банківський галузі. В багатьох юрисдикціях законодавство вимагає від банків встановлювати політику, процедури та заходи контролю для запобігання діяльності з відмивання грошей, її розпізнавання та звітування про неї. Така політика, процедури та заходи контролю, як правило, містять таке:

- вимогу встановлювати особу клієнта (“знати свою клієнтуру”);
- перевірку персоналу;

<sup>1</sup> МСА 240 “Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок під час аудиторської перевірки фінансових звітів” було відкликано в грудні 2004 р. після набуття чинності МСА 240 “Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиторської перевірки фінансових звітів”.

- вимогу знати мету використання рахунку;
- ведення обліку операцій;
- подання звітів органам влади про підозрілі операції певного типу, наприклад, операції з грошовими коштами, що перебільшують певну суму;
- навчання персоналу для надання допомоги з ідентифікації підозрілих операцій.

У деяких юрисдикціях аудиторів можуть мати прямий обов'язок доповідати органам влади про певні типи операцій, які привернули їхню увагу. Навіть якщо таких обов'язків не існує, аудитор, який виявив можливий випадок порушення законів чи нормативних актів, розглядає його наслідки для фінансових звітів та аудиторської думки. МСА 250 "Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів" надає подальші рекомендації з цього питання.

*Розуміння процесу управління ризиками*

28. Управлінський персонал розробляє заходи контролю та застосовує показники діяльності, що допомагають управляти основними діловими та фінансовими ризиками. Ефективна система управління ризиками у банку потребує, як правило, такого:

- нагляду та участі найвищого управлінського персоналу в процесі контролю;
- найвищий управлінський персонал має затверджувати у письмовій формі політику управління ризиком. Така політика має узгоджуватися зі стратегією діяльності банку, потенціалом капіталу, досвідом управлінського персоналу, нормативними вимогами, а також типами та величинами ризику, які він вважає прийнятними. Найвищий управлінський персонал також несе відповідальність за встановлення такої культури в банку, яка надає особливе значення обов'язкам щодо заходів внутрішнього контролю та високих етичних стандартів, а також часто створює спеціальні комітети для допомоги у виконанні його функцій. Управлінський персонал несе відповідальність за впровадження стратегії та політики, встановленої найвищим управлінським персоналом, та забезпечує встановлення та підтримування відповідної та ефективної системи внутрішнього контролю;
- визначення оцінки та моніторингу ризиків;
- ризики, які можуть суттєво впливати на досягнення цілей банку, слід визначати, оцінювати та контролювати згідно з попередньо визначеними обмеженнями та критеріями. Ці функції може виконувати незалежний підрозділ управління ризиками, який також несе відповідальність за обґрунтування та тестування моделей

ціноутворення та оцінки, які застосовують інші відділи банку. Як правило, банки мають підрозділ управління ризиками, що здійснює нагляд та поточний контроль за управлінням ризиками та оцінює ефективність застосованих моделей управління ризиками, методологією та припущеннями. У таких ситуаціях аудитор розглядає, чи використовувати і яким чином використовувати роботу такого підрозділу;

- діяльність з контролю;
- банку слід мати відповідні заходи контролю для управління ризиками, включаючи ефективний розподіл обов'язків між відділами, точну оцінку та звітування про позиції та результати, перевірку та затвердження операцій, звіряння позицій та результатів, встановлення обмежень, звітність та затвердження винятків до обмежень, фізичну збереженість та планування на випадок непередбачених подій;
- діяльність з нагляду та поточного контролю;
- моделі управління ризиками, методології та припущення, застосовані для оцінки та управління ризиками слід регулярно оцінювати та оновлювати. Ці функції може виконувати незалежний підрозділ управління ризиками. Підрозділ внутрішнього аудиту має періодично перевіряти процес управління ризиками, щоб визначити, чи дотримані політика управління та процедури та чи ефективні заходи операційного контролю. Слід, щоб обидва підрозділи - управління ризиками та внутрішнього аудиту - звітували вищому управлінському персоналові та управлінському персоналові, який не залежить від тих, про кого вони звітують;
- надійні інформаційні системи;
- банкам потрібні надійні інформаційні системи, які надають адекватну фінансову, операційну інформацію та відомості про відповідність на своєчасній та послідовній основі. Вищий управлінський та управлінський персонал потребують таку інформацію про управління ризиками, яку можна легко розуміти та яка дозволяє їм оцінити змінюваний характер ризиків банку.

### **Розробка загального плану аудиторської перевірки**

29. Розробляючи загальний план аудиторської перевірки фінансових звітів банку, аудитор приділяє особливу увагу:
- складності операцій, здійснених банком, і документації, що їх стосується;
  - обсягу основної діяльності, виконаного організаціями, що надають послуги;

- непередбаченим зобов'язанням та позабалансовим статтям;
- врахуванню нормативних актів;
- ступеню використання банком ІТ та інших систем;
- прогнозним оцінкам властивого ризику та ризику контролю;
- роботі підрозділу внутрішнього аудиту;
- оцінюванню аудиторського ризику;
- оцінюванню суттєвості;
- поясненням управлінського персоналу;
- залученню інших аудиторів;
- географічному розподілу банківських операцій та координуванню роботи різних груп аудиторів;
- наявності операцій зі зв'язаними сторонами;
- міркуванням щодо безперервності діяльності.

Ці аспекти обговорюються у наведених нижче параграфах.

#### *Складність здійснюваних операцій*

30. Банки, як правило, широко диверсифікують свою діяльність; це означає, що іноді аудиторів важко повністю зрозуміти наслідки конкретних операцій. Операції можуть бути настільки складними, що сам управлінський персонал не може належним чином проаналізувати ризики нових продуктів та послуг. Широкий географічний розподіл операцій банку також може призвести до труднощів. Банки здійснюють операції, що мають складні й важливі характеристики. Такі характеристики можуть не бути очевидними з документації, яку використовують для обробки операцій та їхнього відображення в облікових записках банку. Це призводить до ризику того, що не всі аспекти операції будуть зареєстровані чи обліковані повною мірою і правильно, що у свою чергу є причиною таких ризиків:

- збитку, що виникає в результаті невиконання своєчасних дій, спрямованих на виправлення помилок;
- нездатності вчасно створити відповідні резерви на покриття збитків;
- неадекватного чи неналежного розкриття інформації у фінансових та інших звітах.

Аудитор отримує достатнє розуміння про операції банку та операції, здійснювані ним, що дозволяє йому визначити та зрозуміти події, операції та практику, які, за судженням аудитора, можуть мати значний вплив на фінансові звіти чи на перевірку або аудиторський висновок.



31. Багато сум, які треба відобразити в обліку, чи розкриття інформації у фінансових звітах, пов'язані із здійсненням судження управлінським персоналом, наприклад, резерви на збитки від позик та резерви на фінансові інструменти, такі як резерв на ризик ліквідності, резерв на ризик моделі та резерв на операційний ризик. Чим вище рівень необхідного судження, тим більше властивий ризик та вище ступінь професійного судження аудитора. Аналогічно, можуть бути інші суттєві статті у фінансових звітах, які пов'язані з обліковими оцінками. Аудитор враховує рекомендації, викладені у МСА 540 “Аудиторська перевірка облікових оцінок”.

*Обсяг основної діяльності, здійсненої організаціями, що надають послуги*

32. Загалом, міркування, коли банк використовує організації, що надають послуги, не відрізняються від міркувань у разі їхнього використання будь-яким іншим суб'єктом господарювання. Проте банки іноді використовують організації, що надають послуги, для виконання їхньої основної діяльності, наприклад, для управління кредитами та грошовими коштами. Коли банк використовує організації, що надають послуги, для такої діяльності, аудиторіві може бути важко отримати достатні та відповідні аудиторські докази у разі відсутності взаємодії з боку організації, що надає послуги. МСА 420 надає подальші рекомендації з аудиторських міркувань та типів звітів, які аудиторі організації, що надають послуги, подають клієнтам організації.

*Непередбачені зобов'язання та позабалансові статті*

33. Банк зазвичай здійснює також операції, які:
- мають низький доход у вигляді комісії чи елемент прибутку як відсоток від основного активу чи зобов'язання;
  - не потребують розкриття інформації в балансі або навіть у примітках до фінансових звітів згідно з національним законодавством;
  - відображаються лише на позабалансових рахунках;
  - пов'язані з сек'юритизацією та реалізацією активів, отже, вони більше не відображаються у фінансових звітах банку.

Прикладом таких операцій можуть бути послуги з безпечного зберігання, гарантії, листи-поручительства і акредитиви, відсоткові й валютні “свопи”, а також узяті зобов'язання й опціони на придбання і продаж іноземної валюти.

34. Аудитор робить огляд джерел доходів банку та отримує відповідні та достатні аудиторські докази щодо:
- а) точності та повноти облікових записів про такі операції;
  - б) наявності відповідних заходів контролю, призначених обмежувати банківські ризики, що виникають від таких операцій;

- в) достатності будь-яких необхідних резервів на покриття збитків;
  - г) достатності розкриття будь-якої інформації в фінансових звітах, яка може знадобиться.
35. Положення з міжнародної аудиторської практики 1004 надає інформацію та рекомендації з питань взаємовідносин між зовнішніми аудиторами та інспекторами з банківського нагляду. Базельський комітет видав рекомендації з нагляду щодо раціональної банківської діяльності у сфері управління ризиками, систем внутрішнього контролю, обліку та розкриття інформації про позики, розкриття іншої інформації та інших видів банківських операцій. На додаток Базельський комітет видав рекомендації з оцінювання достатності капіталу та інших важливих питань нагляду. Аудитори та всі бажаючі можуть знайти ці рекомендації на сайті Банку міжнародних розрахунків (БМР) в Інтернеті.
36. Згідно з МСА 310<sup>2</sup> аудитор розглядає, чи відповідають твердження у фінансових звітах знанням аудитора про бізнес. Згідно з багатьма нормативними базами рівень та типи діяльності, які дозволяється здійснювати банкам, залежать від рівня активів та зобов'язань, а також типів ризиків, властивих таким активам та зобов'язанням (концептуальна основа капіталу, зваженого за рівнем ризику). За таких обставин управлінський персонал можуть більш примушувати до участі в шахрайстві з фінансовою звітністю шляхом неправильної класифікації активів та зобов'язань чи визначення їх як менш ризикованих, ніж вони є фактично, особливо, якщо банк здійснює діяльність при мінімальних (або близьких до них) рівнях необхідного капіталу.
37. Аудитори та інспектори з банківського нагляду виконують багато процедур, включаючи:
- виконання аналітичних процедур;
  - отримання доказів щодо функціонування системи внутрішнього контролю;
  - аналіз якості активів банку та оцінювання банківських ризиків.
- Тому аудитор може вважати корисним взаємодіяти з інспекторами й мати доступ до інформації, яку інспектори могли адресувати управлінському персоналові банку про результати їхньої роботи. Оцінювання, проведене інспекторами на важливих ділянках (наприклад, адекватність практики управління ризиками та резерви на позики), а також пруденційні коефіцієнти, що використовують інспектори, можуть допомогти аудиторів у виконанні аналітичних процедур, сфокусувавши його увагу на конкретних ділянках, важливих з точки зору нагляду.

<sup>2</sup> МСА 310 “Знання бізнесу” було відкликано в грудні 2004 р. після набуття чинності МСА 315 “Розуміння суб’єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”.

*Обсяг використання ІТ та інших систем*

38. Великий обсяг операцій і стислі терміни, протягом яких їх треба обробити, як правило, спричиняють широке використання банками ІТ, ЕПК та інших телекомунікаційних систем.

Проблеми контролю, що виникають через використання банком ІТ, подібні до тих, які виникають при використанні цих систем іншими організаціями. Проте аудиторів слід звернути особливу увагу на:

- використання ІТ для обчислення й обліку практично всіх видів відсоткового доходу і витрат на відсотки, які звичайно є найважливішими елементами для визначення доходу банку;
- використання ІТ та інших телекомунікаційних систем для визначення позицій цінних паперів в іноземній валюті та операцій з похідними фінансовими інструментами, а також для підрахунку та обліку прибутків і збитків, що виникають у результаті цього;
- значну та у деяких випадках майже повну залежність від облікових записів, зроблених за допомогою ІТ, оскільки вони є єдиним легкодоступним джерелом докладної найновішої інформації про стан банківських активів і зобов'язань (зокрема, про позики клієнтам і депозитні рахунки);
- застосування складних моделей оцінки, об'єднаних системами ІТ;
- моделі, використані для оцінки вартості активів, та дані, що використовуються у цих моделях, часто зберігають у вигляді підсумкової інформації про фінансовий стан, яку складають на персональних комп'ютерах, не зв'язаних з основними системами ІТ банку і до яких не застосовують заходи контролю, подібні до застосованих до таких систем. ПМПА 1001 "Середовище ІТ: автономні персональні комп'ютери"<sup>3</sup> надає рекомендації аудиторам з таких прикладних програм;
- використання різних систем ІТ, що призводять до ризику втрати аудиторського сліду та несумісності різних систем.

Банки використовують системи ЕПК для внутрішніх операцій (наприклад, для переказу грошових коштів між філіями чи між банкоматами і комп'ютерними файлами, які реєструють облікові операції) і для зовнішніх операцій між банком й іншими фінансовими установами (наприклад, з використанням мережі SWIFT - міжнародної міжбанківської електронної системи передачі інформації та здійснення платежів), а також між банком та його клієнтами через Інтернет або середовище електронної комерції.

<sup>3</sup> ПМПА 1001 "Середовище ІТ: автономні персональні комп'ютери" було відкликано в грудні 2004 р.

39. Аудитор отримує розуміння щодо основних прикладних програм з ІТ, ЕПК та телекомунікацій та зв'язків між цими прикладними програмами. Аудитор застосовує його до основних процесів діяльності чи позицій у балансі для визначення факторів ризику для організації та, отже, для аудиторської перевірки. Крім того, важливо визначити, якою мірою використовуються самостійно розроблені прикладні програми чи інтегровані системи, що матимуть прямий вплив на підхід до аудиторської перевірки. (Самостійно розроблені системи вимагають від аудитора приділяти особливу увагу заходам контролю за змінами програми).
40. При проведенні аудиторської перевірки у середовищі розподіленої системи ІТ, аудитор має знати, де розміщені основні прикладні програми ІТ. Якщо глобальна мережа (ГМ) банку розосереджена серед кількох країн, до транскордонної обробки даних можуть застосовуватися особливі законодавчі норми. У такому середовищі робота з аудиторської перевірки системи контролю за доступом, особливо за системою запобігання порушенню права доступу, є важливою складовою частиною аудиторської перевірки.
41. Середовище електронної комерції суттєво змінює способи ведення операцій банком. Електронна комерція пов'язана з новими аспектами ризику та іншими міркуваннями, які враховує аудитор. Наприклад, аудитор розглядає таке:
- ділові ризики, які являє собою стратегія банку з е-комерції;
  - ризики, властиві технології, яку банк обрав для впровадження стратегії з е-комерції;
  - реакцію управлінського персоналу на певні ризики, включаючи міркування з контролю:
    - відповідність юридичним та нормативним вимогам щодо транскордонних операцій;
    - безпека та таємність передачі даних через Інтернет;
    - повнота, точність, своєчасність та санкціонування операцій через Інтернет, оскільки вони реєструються у системі бухгалтерського обліку банку;
  - рівень навичок та компетентності з ІТ та е-комерції, якими володіють аудитор та асистенти.
42. Організація може передавати види діяльності, пов'язані з ІТ чи ЕПК, зовнішнім постачальникам послуг в Інтернеті. Аудитор отримує розуміння про послуги, передані зовнішнім постачальникам, та системи заходів внутрішнього контролю в межах залученого банку та постачальника послуг, щоб визначити характер, обсяг та час виконання процедур по суті. МСА 420 надає подальші рекомендації з цього питання.

*Очікувана оцінка властивого ризику та ризику контролю*

43. Характер банківських операцій такий, що аудитор може бути нездатним зменшити аудиторський ризик до прийнятно низького рівня шляхом виконання лише процедур по суті. Це спричиняють такі чинники:

- широке використання систем ІТ і ЕПК означає, що багато аудиторських доказів існує лише в електронній формі та створюється за допомогою власних систем ІТ суб'єкта господарювання;
- великий обсяг операцій, здійснюваних банками, призводить до невпевненості лише у процедурах по суті;
- географічна розосередженість операцій банків надзвичайно ускладнює достатнє охоплення;
- труднощі з розробкою ефективних процедур по суті для аудиторської перевірки складних торговельних операцій.

У більшості ситуацій аудитор не буде спроможним знизити аудиторський ризик до прийнятно низького рівня, якщо управлінський персонал не створить систему внутрішнього контролю, яка дозволить аудиторів оцінити рівень властивого ризику та ризику контролю нижче високого. Аудитор отримує достатні та відповідні аудиторські докази для підтвердження оцінки властивого ризику та ризику контролю. Параграфи 56-70 докладніше розглядають питання, пов'язані з внутрішнім контролем.

*Підрозділ внутрішнього аудиту*

44. Обсяг та цілі внутрішнього аудиту можуть варіюватися залежно від розміру і структури банку, а також вимог управлінського персоналу та найвищого управлінського персоналу банку. Проте призначенням підрозділу внутрішнього аудиту, як правило, є огляд системи бухгалтерського обліку і відповідних заходів внутрішнього контролю, а також моніторинг їхнього функціонування і подання рекомендацій з їхнього удосконалення. Призначення аудиту зазвичай полягає також і в аналізі заходів, що використовуються для визначення, оцінки й надання звітів про фінансову та поточну інформацію, а також у спеціальних запитах про окремі статті, включаючи докладну перевірку операцій, залишки на рахунках і процедур. Чинники, зазначені у параграфі 44, також спонукають аудитора використовувати підрозділ внутрішнього аудита. Особливо це доречно щодо банків, філії яких географічно розосереджені. Часто в банках є відділ з аналізу кредитів (це або частина підрозділу внутрішнього аудиту, або самостійний підрозділ), який подає управлінському персоналові звіти про якість кредитів і про дотримання встановлених щодо них процедур. У будь-якому випадку аудитор часто розглядає можливість використання відділу з аналізу кредитів після відповідної перевірки цього відділу та його роботи. Рекомендації з використання роботи внутрішнього аудитора викладено в МСА 610 "Розгляд роботи внутрішнього аудитора".

*Аудиторський ризик*

45. Далі наведено три складники аудиторського ризику:

- а) властивий ризик (ризик виникнення суттєвих помилок);
- б) ризик контролю (ризик того, що система внутрішнього контролю банку своєчасно не запобігає чи не виявляє та не виправляє такі викривлення);
- в) ризик невиявлення (ризик того, що суттєві викривлення, які залишилися, не будуть виявлені аудитором).

Властивий ризик та ризик контролю існують незалежно від аудиторської перевірки фінансової інформації і не піддаються контролю з боку аудитора. Характер ризиків, пов'язаних з банківською діяльністю, що обговорюються у параграфах 21—25, свідчить, що оцінений рівень властивого ризику на багатьох ділянках буде високим. Отже, банкові необхідно мати адекватну систему внутрішнього контролю, якщо треба, щоб рівні властивого ризику та ризику внутрішнього контролю були нижче високого. Аудитор оцінює ці ризики і розробляє процедури перевірки по суті так, щоб забезпечити прийнятно низький рівень аудиторського ризику.

*Суттєвість*

46. Оцінюючи суттєвість (окрім питань, викладених у МСА 320 “Суттєвість в аудиті”), аудитор бере до уваги те, що:

- через високе співвідношення власних та запозичених коштів порівняно незначні викривлення можуть вплинути на результати періоду й на капітал банку (навіть якщо їхній вплив на загальні активи може бути незначним);
- через те, що прибутки банку малі (порівняно із загальною вартістю його активів і зобов'язань, включаючи позабалансові зобов'язання), викривлення, що стосуються лише активів і зобов'язань, включаючи позабалансові, можуть бути менш значущими, ніж ті викривлення, які можуть стосуватися звіту про прибутки та збитки;
- банки часто зобов'язані дотримуватися законодавчих вимог, зокрема, вимоги збереження мінімального рівня капіталу. Порушення цих вимог може викликати сумнів щодо відповідності застосування управлінським персоналом припущення про безперервність. Тому аудитор установлює такий рівень суттєвості, який дає змогу ідентифікувати викривлення, які, якщо їх не виправити, можуть спричинити значні порушення цих законодавчих вимог;
- відповідність припущення про безперервність часто залежить від питань, пов'язаних з репутацією банку як солідної фінансової установи, і заходів регулювальних органів. Внаслідок цього, операції між зв'язаними

сторонами та інші проблеми, які можуть не бути значущими для інших, ніж банки, суб'єктів господарювання, можуть стати суттєвими для фінансових звітів банку, якщо вони стосуються репутації банку.

*Пояснення управлінського персоналу*

47. Пояснення управлінського персоналу важливі в контексті аудиторської перевірки банку, тому що вони допомагають аудиторів визначити повноту інформації та доказів, отриманих ним для цілей перевірки. Це особливо справедливо щодо банківських операцій, які, як правило, не відображаються у фінансових звітах (позабалансові статті), але можуть підтверджуватися іншими документами, про існування яких аудитор може не знати. Часто аудиторів необхідно одержати від управлінського персоналу пояснення про значні зміни в діяльності банку і ризиках, а також визначити сфери діяльності банку, де передбачувані аудиторські докази, можливо, треба буде доповнити поясненнями управлінського персоналу (наприклад, резерви на втрати за позиками та повнота відповідності вимогам регулювальних органів). МСА 580 “Пояснення управлінського персоналу” містить рекомендації щодо використання таких пояснень, як аудиторські докази, процедури, які виконує аудитор, оцінюючи такі пояснення й документуючи їх, а також умов, за яких пояснення слід одержувати у письмовій формі.

*Залучення інших аудиторів*

48. Часто через широке географічне розосередження офісів більшості банків виникає необхідність використання послуг інших аудиторів у різних регіонах, де банки здійснюють свою діяльність. Це можна зробити за допомогою залучення інших відділень аудиторської фірми або інших аудиторських фірм, розташованих у таких регіонах.
49. До використання роботи іншого аудитора, аудитор:
- впевнюється в незалежності цих аудиторів та їхній компетентності з погляду виконання необхідної роботи (включаючи їхні знання банківської справи та відповідних нормативних вимог);
  - забезпечує повне розуміння умов завдання з аудиторської перевірки, застосовуваних бухгалтерських принципів і системи звітності;
  - виконує процедури, потрібні для отримання достатніх і відповідних аудиторських доказів, що робота, виконана іншим аудитором, відповідає встановленій меті. Це досягається за допомогою обговорень з іншим аудитором, аналізу письмового стислого звіту про проведені процедури та про виявлені фактичні дані, огляду робочих документів іншого аудитора чи будь-яким іншим способом відповідно до обставин.

МСА 600 “Використання роботи іншого аудитора” дає докладніші рекомендації з питань, які слід розглядати, і процедур, які слід виконувати у подібних ситуаціях.

*Координація роботи, яку слід виконати*

50. Для ефективного та результативного проведення аудиторської перевірки потрібна координація виконуваної роботи з огляду на розміри та географічне розосередження офісів більшості банків. Здійснюючи таку координацію, слід урахувати:
- роботу, виконувану:
    - експертами;
    - асистентами;
    - іншими відділеннями аудиторської фірми;
    - іншими аудиторськими фірмами;
  - обсяг запланованого використання підрозділу внутрішнього аудиту;
  - потрібні дати подання звітності акціонерам і регулювальним органам;
  - потребу в проведенні будь-якого спеціального аналізу й у наданні управлінським персоналом банку іншої документації.
51. Найкращу координацію між асистентами можна забезпечити за допомогою проведення регулярних нарад для обговорення ходу аудиторської перевірки. Проте з урахуванням кількості асистентів, залучених до проведення аудиту, і кількості місць, де вони можуть працювати, аудитор, зазвичай, повідомляє відповідні частини плану аудиторської перевірки письмово. Викладаючи свої вимоги письмово, аудитор розглядає, включаючи коментарі з таких питань:
- фінансові звіти та іншу інформацію, що є предметом аудиту (і, за потреби, законні повноваження, згідно з якими проводиться аудиторська перевірка);
  - будь-які інші необхідні аудиторам додаткові відомості. Це може бути інформація щодо певних позик, структури портфелю, письмові коментарі з роботи, яку слід виконати аудиторам (особливо щодо ризиків, описаних у параграфах 21-25, які відіграють важливу роль для банків), результатів роботи аудитора, можливих пунктів, які слід включити до листа управлінському персоналові з приводу внутрішнього контролю, питань місцевого регулювання, а також, якщо це доречно, форми будь-яких необхідних звітів;
  - відповідні Міжнародні стандарти аудиту та місцеві нормативні вимоги, які треба застосовувати, виконуючи роботу (і, за потреби, інформацію про ці вимоги);
  - відповідні принципи бухгалтерського обліку, яких слід дотримуватися складаючи фінансові звіти та іншу інформацію (і, за потреби, докладну інформацію про ці принципи);



- вимоги до надання проміжних звітів про хід аудиторської перевірки і терміни їх надання;
- докладну інформацію про контактних посадових осіб банку;
- плату за послуги і порядок виставлення рахунків;
- будь-які проблеми у сфері регулювання, внутрішнього контролю, бухгалтерського обліку чи аудиту, про які мають знати ті, хто виконує аудиторську перевірку.

*Операції зі зв'язаними сторонами*

52. Аудитор завжди обережно ставиться до операцій зі зв'язаними сторонами протягом аудиторської перевірки, особливо у сфері залучення та розміщення коштів. Процедури, виконані на етапі планування аудиторської перевірки, включаючи отримання розуміння щодо банку та банківської справи, можуть бути корисними при визначенні зв'язаних сторін. У деяких юрисдикціях операції зі зв'язаними сторонами підпадають під кількісні чи якісні обмеження. Аудитор визначає обсяг таких обмежень.

*Розгляд припущення про безперервність*

53. МСА 570 “Безперервність” надає рекомендації з розгляду аудитором відповідності застосування припущення про безперервність управлінським персоналом. На додаток до питань, зазначених у цьому МСА, події чи умови такі, як наведені далі, також можуть викликати значні сумніви в спроможності банку продовжувати безперервно свою діяльність.

- Швидке збільшення рівня операцій з похідними фінансовими інструментами. Це може вказувати на те, що банк проводить операції без необхідних діючих заходів контролю.
- Показники прибутковості чи прогнози, які припускають серйозне зменшення прибутковості, особливо, якщо достатність регламентованого капіталу чи рівень ліквідності банку є мінімальними.
- Ставки проценту, сплачувані на грошовому ринку, та за зобов'язаннями вкладників вище звичайних ринкових ставок. Це може свідчити про те, що банк має підвищений рівень ризику.
- Значне зменшення депозитів від інших банків чи інші форми фінансування ринку короткострокових капіталів. Це може свідчити про втрату довіри до цього банку з боку інших учасників ринку.
- Заходи, вжиті регулювальними органами чи такі, що загрожують, можуть мати негативний вплив на здатність банку продовжувати свою діяльність безперервно.
- Збільшення сум до сплати центральним банкам, що може вказувати на те, що банк був нездатний отримати ліквідні кошти зі звичайних ринкових джерел.

- Висока концентрація залежності від позичальників або джерел фінансування.
54. МСА 570 також надає рекомендації аудиторам у разі виявлення подій чи обставин, які можуть стати підставою для значних сумнівів у здатності банку продовжувати безперервно свою діяльність. МСА 570 зазначає багато процедур, що можуть бути прийнятними; крім того, доречними також можуть бути такі процедури:
- огляд листування з регулювальними органами;
  - огляд звітів, наданих регулювальними органами як результат інспекції з дотримання нормативних та законодавчих актів;
  - обговорення результатів будь-яких інспекцій, що зараз відбуваються.
55. Нормативна база, згідно з якою банк здійснює свою діяльність, може вимагати від аудитора розкриття інформації регулювальному органу про намір надати модифіковану думку чи про будь-які сумніви щодо здатності банку продовжувати безперервну діяльність. ПМПА 1004 надає подальші рекомендації з взаємовідносин між аудитором та інспектором з банківського нагляду.

## **Внутрішній контроль**

### **Вступ**

56. Базельський комітет з банківського нагляду видав документ про основи політики “Концептуальна основа систем внутрішнього контролю у банківських організаціях” (вересень 1998 р.), який надає інспекторам з банківського нагляду концептуальну основу оцінювання систем внутрішнього контролю банків. Цю концептуальну основу використовують багато інспекторів з банківського нагляду, нею можна користуватися під час обговорень питань банківського нагляду з окремими банківськими організаціями. Знання цієї концептуальної основи може бути корисним для аудиторів фінансових звітів банків щодо розуміння різних елементів системи внутрішнього контролю банку.
57. Управлінський персонал несе відповідальність за ведення відповідної системи бухгалтерського обліку та систему внутрішнього контролю, вибір і застосування облікової політики, а також збереження активів суб'єкта господарювання.

Аудитор отримує достатнє розуміння про системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю для того, щоб планувати аудиторську перевірку й розробити ефективний підхід до аудиту. Усвідомивши ці питання, аудитор оцінює властивий ризик та ризик контролю для визначення відповідного ризику невиявлення, що є прийнятним при розгляді тверджень у фінансових звітах, а також для визначення характеру, розрахунку часу й обсягу процедур по суті для цих тверджень.

Якщо аудитор оцінює ризик контролю як нижче високого, процедури по суті, як правило, проводяться в меншому обсязі, ніж треба у протилежному випадку, і можуть відрізнятись також за характером і розрахунком часу.

**Визначення, документальне оформлення і тестування процедур контролю**

58. У МСА 400 “Оцінка ризиків та внутрішній контроль”<sup>4</sup> наведено такі цілі заходів внутрішнього контролю, що стосуються облікової системи:

- здійснення операцій за загальним чи спеціальним дозволом управлінського персоналу (параграфи 59-61);
- своєчасний облік усіх операцій та інших подій у правильних сумах, на відповідних рахунках і в належному звітному періоді для того, щоб уможливити складання фінансових звітів відповідно до встановленої концептуальної основи фінансової звітності (параграфи 62 та 63);
- можливість доступу до активів і записів лише з дозволу управлінського персоналу (параграфи 64 та 65);
- порівняння відображених в обліку активів з наявними активами через розумні проміжки часу і вжиття відповідних заходів щодо будь-яких розбіжностей (параграфи 66 та 67).

Питання, які стосуються кожної з вищевикладених цілей і потребують уваги з боку аудитора, обговорюються далі.

У банків є ще одна мета заходів внутрішнього контролю - забезпечити належне виконання банком нормативних та фідусіарних зобов’язань, які виникають при проведенні довірчих операцій. Аудитор не має прямого відношення до цих цілей, за винятком того, що порушення цих зобов’язань може призвести до суттєвого викривлення фінансових звітів.

*Здійснення операцій за загальним або спеціальним дозволом управлінського персоналу*

59. Загальна відповідальність за систему внутрішнього контролю в банку покладається на найвищий управлінський персонал, який відповідає за управління діяльністю банку. Проте, через те, що операції банку, як правило, різноманітні й географічно розосереджені, функції прийняття рішень здійснюються децентралізовано. Крім того, повноваження з прийняття зобов’язань на проведення від імені банку суттєвих операцій також, як правило, географічно розосереджені й делеговані різним рівням управлінського персоналу та працівників. Подібне розосередження й делегування повноважень майже завжди характерне для функцій з надання кредитів, казначейських операцій та переказу коштів (коли,

<sup>4</sup> МСА 400 “Оцінка ризиків та внутрішній контроль” було відкликано в грудні 2004 р. після набуття чинності МСА 315 “Розуміння суб’єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень” та МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків”.

наприклад, інструкції з платежів пересилаються шляхом передачі зашифрованого повідомлення). Ця відмінна риса банківської діяльності зумовлює потребу в упорядкованій системі делегування повноважень, а отже, в офіційному визначенні й документальному оформленні:

- а) працівників, які мають право видавати дозвіл на здійснення конкретних операцій;
- б) процедур, виконання яких потрібне при видачі дозволів;
- в) обмежень сум, на які можна видавати дозвіл, на рівні окремих працівників або категорій працівників, а також будь-яких можливих вимог щодо дублювання дозволів.

Вищий управлінський персонал також має забезпечувати існування відповідних процедур для моніторингу рівня ризиків. Як правило, це передбачає аналіз накопичення ризиків не лише в межах певних видів діяльності, а й за різними видами діяльності, відділами й філіалами банку.

60. Перевірка заходів контролю за видачею дозволів важлива для аудитора, щоб він міг переконатися в тому, що операції здійснюються відповідно до політики банку. Наприклад, щодо функції кредитування, то аудиторів слід переконатися в тому, що кредити були оцінені згідно з відповідними процедурами, перш ніж були видані кошти. Аудитор, зазвичай, з'ясовує встановлені обмеження рівня ризику щодо різних видів операцій. При виконанні тестів контролю, аудитор переконується в тому, що цих обмежень дотримуються, а також у тому, що відомості про будь-які перевищення таких обмежень вчасно повідомляються управлінському персоналові відповідного рівня.
61. З погляду аудиту належне функціонування заходів контролю банку за видачею дозволів особливо важливе щодо операцій, проведених напередодні чи близько до дати складання фінансових звітів, коли не всі аспекти операції ще виконано або немає доказів, на підставі яких оцінюється вартість придбаних активів чи понесених зобов'язань. Прикладом таких операцій може бути прийняття зобов'язань з купівлі чи продажу певних цінних паперів після кінця періоду та надання позик, за якими термін погашення основної суми позики і процентів позичальником ще не настав.

*Усі операції та інші події реєструють негайно в точних сумах, на відповідних рахунках і в належному звітному періоді для того, щоб уможливити підготовку фінансових звітів відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності*

62. Оцінюючи заходи контролю, використані управлінським персоналом для забезпечення належного обліку всіх операцій та інших подій, аудитор бере до уваги ряд особливо важливих у банківському середовищі чинників:

- банки здійснюють великий обсяг операцій, що можуть окремо та в сукупності залучати великі суми грошей. Відповідно, банк повинен мати процедури закриття рахунків і звіряння в терміни, які дають змогу виявити помилки і розбіжності, щоб їх можна було вивчити і виправити з мінімальним ризиком збитку для банку. Такі процедури можуть виконуватися щогодини, щодня, щотижня чи щомісяця залежно від обсягу, характеру операції, рівня ризику і термінів розрахунків за операціями. Часто метою таких звірянь є забезпечення повноти обробки операцій в комплексних інтегрованих системах ІТ; як правило, ці системи здійснюють такі звіряння автоматично;
- на велику кількість операцій, які здійснюють банки, поширюються особливі правила ведення бухгалтерського обліку. Банкам слід мати процедури контролю для того, щоб забезпечити застосування цих правил у підготовці фінансової інформації для управлінського персоналу і зовнішньої звітності. Прикладом таких процедур контролю є процедури, в результаті яких проводиться переоцінювання за ринковою вартістю іноземної валюти і зобов'язань з купівлі та продажу цінних паперів, для забезпечення обліку всіх нереалізованих прибутків та збитків;
- інформація з деяких операцій, що здійснюються банками, не розкривається у фінансових звітах (наприклад, з операцій, які згідно з концептуальною основою обліку можна вважати позабалансовими статтями). Відповідно, процедури контролю потрібні для того, щоб забезпечити облік цих операцій і моніторинг за ними так, щоб управлінський персонал мав можливість належним чином контролювати їх і своєчасно визначати будь-які зміни в їхньому статусі, результатом чого має бути відображення прибутку чи збитку;
- банки постійно розробляють нові фінансові послуги і продукти. Аудитор розглядає, чи внесено потрібні зміни до процедур бухгалтерського обліку і до відповідних заходів внутрішнього контролю;
- залишки на кінець дня можуть відображати обсяг операцій, оброблених банківськими системами, чи максимальний рівень ризику збитків протягом робочого дня. Особливо це характерно для здійснення й обробки операцій в іноземній валюті й з цінними паперами. Оцінюючи заходи контролю на цих ділянках, слід брати до уваги здатність забезпечувати контроль протягом періоду максимального обсягу чи максимального рівня фінансових ризиків;
- більшість банківських операцій слід обліковувати так, щоб можна було їх перевірити як усередині банку, так і зовні - за клієнтами і контрагентами. Ступінь деталізації у відображенні окремих операцій повинен давати змогу управлінському персоналові банку, контрагентам з операцій і клієнтам банку перевірити точність сум та строків на рахунках. Прикладом такого контролю може служити безперервна перевірка бланків реєстрації операцій в іноземній валюті, що здійснюється незалежним працівником, який не займається операцією і звіряє бланки з підтвердженнями, що надходять від контрагентів.

63. Широке використання систем ІТ і ЕПК суттєво впливає на те, яким чином аудитор оцінює облікову систему й заходи внутрішнього контролю банку. МСА 400 “Оцінка ризиків та внутрішній контроль”, МСА 401 “Аудит у середовищі комп’ютерних інформаційних систем” і ПМПА 1008 “Оцінки ризику та внутрішній контроль: характеристики й особливості КІС”<sup>5</sup> дають рекомендації щодо аспектів ІТ для таких оцінювань. Аудиторська процедура включає оцінювання тих заходів контролю, які впливають на розробку та модифікацію системи, доступ до системи і введення даних, безпеку комунікаційних мереж і планування заходів для виходу з непередбачених ситуацій. Аналогічні підходи застосовують до операцій з ЕПК в межах банку. Тою мірою, якою ЕПК та інші системи використовуються за межами банку, аудиторів слід приділити особливу увагу оцінюванню цілісності заходів контролю з нагляду до моменту здійснення операції, а також процедур підтвердження і звіряння після її здійснення. Тут можуть бути корисними висновки аудиторів організацій, що надають послуги; МСА 402 дає рекомендації з розгляду аудитором таких висновків.

*Доступ до активів можливий тільки з дозволу управлінського персоналу*

64. Часто активи банку є легко переміщуваними, мають значну вартість і перебувають у такій формі, що не можна гарантувати їхню збереженість лише завдяки фізичним процедурам. Щоб доступ до активів відбувався лише з дозволу управлінського персоналу, банк зазвичай використовує такі заходи контролю:
- паролі та процедури спільного доступу для надання доступу до систем ІТ і ЕПК лише уповноваженим працівникам;
  - розподіл функцій, пов’язаних з веденням бухгалтерського обліку і зберіганням (включаючи використання звітів, генерованих комп’ютером, про підтвердження операцій, доступних негайно і лише працівникам, які відповідають за функції ведення обліку);
  - часті підтвердження третіх сторін і звіряння позицій активів незалежним працівником.
65. Аудитор розглядає, чи діє ефективно кожен із цих заходів контролю. Проте, беручи до уваги суттєвість та можливість переміщення відповідних сум, аудитор також перевіряє процедури підтвердження і звіряння, що проводяться у зв’язку зі складанням фінансових звітів на кінець року, та може сам виконати процедури підтвердження.

<sup>5</sup> МСА 400 “Оцінка ризиків та внутрішній контроль”, МСА 401 “Аудит у середовищі комп’ютерних інформаційних систем” та ПМПА 1008 “Оцінки ризику та внутрішній контроль: характеристики й особливості КІС” було відкликано в грудні 2004 р. після набуття чинності МСА 315 “Розуміння суб’єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень” та МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків”.

*Порівняння відображених в обліку активів з наявними активами здійснюється через розумні проміжки часу і вжиття відповідних заходів щодо будь-яких розбіжностей*

66. Великі суми активів, якими розпоряджається банк, обсяг здійснюваних операцій, можливість зміни вартості цих активів унаслідок коливань ринкових цін і важливість підтвердження безперервного функціонування заходів контролю за видачею дозволів і доступом зумовлюють потребу частого використання звіряння як заходу контролю. Це особливо важливо стосовно:
- а) активів, які вільно обертаються, - такі як кошти, цінні папери на пред'явника та активи у вигляді депозитів і позицій із цінних паперів в інших установах, коли нездатність вчасно виявити помилки й розбіжності (які можуть траплятися щодня при проведенні операцій на грошовому ринку) може призвести до непоправних збитків. Процедури звіряння, що здійснюються для досягнення цієї мети контролю, зазвичай ґрунтуються на фізичному підрахунку і підтвердженні третіх сторін;
  - б) активів, вартість яких визначається на підставі моделей оцінки чи зовнішніх ринкових цін, - таких як цінні папери та валютні контракти;
  - в) активів, утримуваних за дорученням клієнтів.
67. Розробляючи план аудиторської перевірки для оцінювання ефективності заходів контролю банку щодо звіряння, аудитор бере до уваги такі чинники:
- через наявність ряду рахунків, що вимагають проведення звіряння, і частоту проведення цього звіряння:
    - значну частину зусиль аудитора слід спрямовувати на документальне оформлення, тестування й оцінювання заходів контролю щодо звіряння;
    - робота внутрішнього аудитора матиме ту саму спрямованість, тому аудитор, як правило, може використовувати результати роботи підрозділу внутрішнього аудиту.
  - оскільки звіряння є кумулятивними за їхнім впливом, більшість із них можна задовільно перевірити на дату на кінець року, якщо припустити, що вони складені на цю дату, охоплюють період, корисний для аудитора, і що аудитор задоволений ефективністю процедур контролю за звірянням;
  - перевіряючи звіряння, аудитор повинен розглянути, чи не були неналежним чином переведені деякі статті на інші рахунки, які не підлягають звірянню й перевірці у цей самий період часу.

### **Приклади процедур контролю**

68. Додаток 2 до цього Положення містить приклади заходів контролю за видачею дозволів, обліком, доступом і звірянням, які зазвичай використовуються в казначейських, торговельних та кредитних операціях банку.

### **Обмеження, властиві системі внутрішнього контролю**

69. У МСА 400 “Оцінка ризиків та внутрішній контроль”<sup>6</sup> описуються процедури, яких слід дотримуватись аудиторів під час визначення, документального відображення й тестування заходів внутрішнього контролю. При цьому аудитор повинен знати про властиві обмеження внутрішнього контролю. Оцінені рівні властивого ризику та ризику контролю можуть не бути достатньо низькими для виключення необхідності аудиторів виконувати будь-які процедури по суті. Незалежно від оцінених рівнів властивого ризику та ризику контролю, аудитор виконує деякі процедури по суті щодо суттєвих залишків на рахунках та класів операцій.

### **Розгляд впливу зовнішніх чинників**

70. Оцінюючи ефективність конкретних процедур контролю, аудитор розглядає середовище, в якому функціонує внутрішній контроль. Можна розглянути такі чинники:

- організаційну структуру банку та способи делегування повноважень і відповідальності;
- якість контролю з боку управлінського персоналу;
- обсяг і ефективність підрозділу внутрішнього аудиту;
- обсяг і ефективність систем управління ризиками та контролю за відповідністю;
- кваліфікацію, компетентність та чесність основного персоналу;
- характер та обсяг контролю органами банківського нагляду.

## **Виконання процедур по суті**

### **Вступ**

71. За результатами оцінювання рівня властивого ризику та ризику контролю аудитор визначає характер, розрахунок часу й обсяг перевірок по суті, які слід виконати щодо залишків на окремих рахунках та класів операцій. Розробляючи такі перевірки по суті, аудитор бере до уваги ризики і фактори, які використовували для розробки системи внутрішнього контролю банку. Крім того, є ряд інших важливих для сфер ризику факторів, на які аудиторів слід звернути увагу. Їх розглянуто в наступних параграфах.

<sup>6</sup> Див. виноску 4.



72. МСА 500 “Аудиторські докази”<sup>7</sup> наводить перелік тверджень, які містять фінансові звіти: існування, права та зобов’язання; наявність; повнота; оцінка вартості; оцінка та подання й розкриття інформації.

Перевірка тверджень на повноту особливо важлива в аудиторській перевірці фінансових звітів банку, зокрема, щодо зобов’язань. Велика частина роботи аудитора, пов’язаної з зобов’язаннями інших комерційних суб’єктів господарювання, складається з перевірок по суті генеральних сукупностей зі зворотними зв’язками. Банківські операції не мають регулярного операційного циклу однакового типу і генеральні сукупності зі зворотними зв’язками не завжди відразу ж очевидні. Велику кількість активів та зобов’язань можна створювати та реалізовувати дуже швидко та, якщо система їх не виявляє, їх можна не помітити. За таких обставин стають важливими підтвердження третіх сторін.

### Аудиторські процедури

73. Для перевірки тверджень, розглянутих вище, аудитор може виконати такі процедури:
- а) перевірку;
  - б) спостереження;
  - в) запитування та підтвердження;
  - г) обчислення;
  - г) аналітичні процедури.

У контексті аудиторської перевірки фінансових звітів банку перевірка, запитування та підтвердження, обчислення й аналітичні процедури потребують особливої уваги. Їх розглянуто в наступних параграфах.

### Перевірка

74. Об’єктом перевірки є записи, документи або матеріальні активи. Аудитор перевіряє їх для того, щоб:
- упевнитися у фізичному існуванні суттєвих активів в обігу, які утримує банк;
  - отримати необхідне розуміння про умови угод (включаючи основні угоди про взаємну компенсацію зобов’язань з однаковими строками), які є значними окремо чи в сукупності, для того, щоб:
    - оцінити позовну силу зобов’язань;
    - оцінити відповідність застосованого до них облікового підходу.
75. Приклади ділянок, де перевірку застосовують як аудиторську процедуру:
- цінні папери;
  - угоди про надання позик;

<sup>7</sup> МСА 500 “Аудиторські докази” було відкликано в грудні 2004 р. після набуття чинності переглянутим МСА 500 “Аудиторські докази”.

- застави;
  - угоди, що передбачають фінансові зобов'язання, наприклад:
    - угоди про продаж і зворотню купівлю активів;
    - гарантії.
76. Виконуючи процедури перевірки, аудитор особливо ретельно перевіряє ймовірність того, що деякі з активів, утримуваних банком, можуть утримуватися за дорученням третіх сторін, а не для власної вигоди банку. Аудитор розглядає, чи існують адекватні заходи внутрішнього контролю за відповідним відокремленням активів, які є власністю банку, від утримуваних за дорученням. У разі утримування таких активів аудитор бере до уваги наслідки для фінансових звітів. Як зазначено у параграфі 58, аудитор приділяє увагу існуванню активів третіх сторін лише тою мірою, якою невиконання банком своїх зобов'язань може призвести до суттєвого викривлення фінансових звітів.

*Запит і підтвердження*

77. Запит - це процес звернення за інформацією до обізнаних осіб серед працівників суб'єкта господарювання або поза його межами. Підтвердження складається з відповіді на запит щодо підтвердження інформації, що міститься в облікових записях. Аудитор надсилає запити і збирає підтвердження для того, щоб:

- одержати докази функціонування заходів внутрішнього контролю;
- одержати докази визнання клієнтами й контрагентами банку сум і умов певних операцій;
- одержати інформацію, яку неможливо отримати безпосередньо з облікової документації банку.

З огляду на наявність у банку великих сум монетарних активів, зобов'язань і позабалансових зобов'язань зовнішнє підтвердження може бути ефективним методом визначення наявності й повноти сум активів і зобов'язань, інформацію про які розкривають у фінансових звітах. При визначенні характеру та обсягу процедур з підтвердження, які він виконає, аудитор бере до уваги будь-які процедури з зовнішнього підтвердження, проведені підрозділом внутрішнього аудиту. МСА 505 "Зовнішні підтвердження" дає рекомендації з процесу зовнішнього підтвердження.

78. Приклади ділянок, у яких аудитор може використовувати підтвердження:
- застави;
  - перевірка чи отримання незалежного підтвердження вартості активів і зобов'язань, з якими не здійснюються операції або здійснюються поза біржею;
  - активи, зобов'язання, позиції на купівлю і продаж за форвардними контрактами, що підтверджують клієнти та контрагенти, наприклад:

- незавершені операції з похідними фінансовими інструментами;
  - незавершені операції з іноземною валютою;
  - власники рахунків лоро і ностро ;
  - цінні папери, утримувані третіми сторонами;
  - позичкові рахунки;
  - депозитні рахунки;
  - гарантії;
  - акредитиви.
- експертні висновки юриста про обґрунтованість позовів банку.

*Обчислення*

79. Обчислення складається з перевірки арифметичної точності сум у первинних документах і облікових записах або проведення незалежних підрахунків. У контексті аудиторської перевірки фінансових звітів банку, обчислення - корисна процедура для перевірки відповідності застосування моделей оцінки.

*Аналітичні процедури*

80. Аналітичні процедури складаються з аналізу важливих коефіцієнтів і тенденцій, а також подальшого вивчення результатів відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій відповідній інформації або відхиляються від передбачуваних сум. МСА 520 "Аналітичні процедури" дає рекомендації з використання аудитором цього методу.

81. Банк постійно має певні активи (наприклад, позики і, можливо, інвестиції), розмір яких є настільки значним, що аудитор перевіряє їх окремо. Проте для більшості статей аналітичні процедури є корисними з таких причин:

- зазвичай двома найважливішими елементами у визначенні прибутку банку є доходи від процентів і витрати на сплату відсотків. Вони прямо залежать, відповідно, від активів, що дають відсотковий дохід, і безвідсоткових зобов'язань. Щоб оцінити обґрунтованість зазначених залежностей, аудитор може перевірити ступінь розбіжності між сумами доходів і витрат, відображених у звіті, і сумами, обчисленими на підставі середніх залишків на рахунках і встановлених банківських відсоткових ставок протягом року. Ця перевірка, як правило, проводиться щодо категорій активів і зобов'язань, які використовуються банком у процесі діяльності. Подібне вивчення може виявити, наприклад, наявність значних сум недіючих кредитів або незареєстрованих депозитів. Крім того, аудитор може оцінити обґрунтованість ставок банку порівняно зі ставками за подібними

типами кредитів і депозитів, які переважають на ринку протягом року. Наявність ставок, які стягуються або дозволяються, вище ринкового рівня, для позикових активів може вказувати на існування надмірного ризику, а для зобов'язань із депозитів - на проблеми з ліквідністю чи фінансуванням. Аналогічно комісійний дохід, який також є одним із значних елементів прибутку банку, часто прямо залежить від обсягу зобов'язань, за якими банк одержує комісійні;

- аналіз коефіцієнтів, тенденцій і ступеня відхилень від попередніх періодів, бюджету і результатів діяльності інших подібних суб'єктів господарювання може виявитися корисним для точнішої обробки великого обсягу проведених банком операцій та оцінки аудитором заходів внутрішнього контролю банку;
- за допомогою аналітичних процедур аудитор може виявити обставини, які викликають сумнів щодо відповідності припущення про безперервність діяльності (наприклад, необґрунтована концентрація ризику в певних галузях чи географічних регіонах і ризик потенційних збитків через неузгодженість відсоткових ставок, валют і термінів погашення);
- у більшості країн загальнодоступною є статистична і фінансова інформація, яку надають регулювальні органи й інші джерела і яку аудитор може використовувати, проводячи поглиблений аналіз тенденцій і однорідних груп.

Корисною вихідною точкою при аналізі відповідних аналітичних процедур може бути розгляд того, яку інформацію і результати діяльності або показники ризиків використовує управлінський персонал у моніторингу діяльності банку. У Додатку 3 до цього Положення наведено приклади коефіцієнтів, які найчастіше використовують у банківській сфері.

*Конкретні процедури стосовно певних статей у фінансових звітах*

82. У параграфах 83-100 визначаються твердження, які, як правило, особливо важливі для типових статей фінансових звітів банку. Описано також певні міркування, що стосуються аудиту і будуть корисними аудиторів для планування процедур по суті й підкажуть деякі способи, які можна використовувати щодо статей, відібраних аудитором для перевірки. Ці процедури не являють собою ні всеохопний перелік процедур, які можна виконати, ні мінімальну вимогу, яку завжди слід виконувати.

Стаття у фінансовому звіті	Цілі аудиту й особливо важливі питання, які потребують уваги
83.	ЗАЛИШКИ НА РАХУНКАХ В ІНШИХ БАНКАХ
	<p>Існування</p> <p>Аудитор розглядає необхідність підтвердження залишків третіми сторонами. Оскільки залишки на рахунках, утримуваних іншими банками, зазвичай є результатом великої кількості операцій, отримання підтверджень від цих банків, можливо, надасть більше переконливих доказів існування операцій і міжбанківських підсумкових залишків, ніж перевірка відповідних заходів внутрішнього контролю. Рекомендації з процедур міжбанківського підтвердження, включаючи термінологію і зміст запитів про підтвердження, можна знайти в ПМПА 1000 “Процедури міжбанківського підтвердження”.</p>
	<p>Оцінка вартості</p> <p>Аудитор розглядає, чи потрібно оцінити ймовірність повернення депозитів з погляду на кредитоспроможність банку-депозитарію. Процедури, необхідні для такого оцінювання, подібні до тих, що використовуються при аудиторському оцінюванні позик (їх описано далі).</p>
	<p>Подання та розкриття інформації</p> <p>Аудитор розглядає, чи відображають залишки на рахунках в інших банках на дату складання фінансових звітів “добросовісні” комерційні операції, або ж значні відхилення від стандартних чи очікуваних рівнів свідчать про операції, які проводилися насамперед для того, щоб створити неправильне уявлення про фінансовий стан банку або поліпшити коефіцієнт ліквідності та коефіцієнт використання активів (явище, відоме як “причислення балансу”).</p>
	<p>Якщо “причислення балансу” настільки значне за величиною, що може викривити достовірне та об’єктивне подання інформації у фінансових звітах, аудитор звертається до управлінського персоналу з проханням розглянути необхідність коригування залишків, наведених у фінансових звітах, розкриття додаткової інформації у примітках. Якщо</p>

управлінський персонал відмовляється зробити це, аудитор розглядає подання модифікованого висновку.

84.

#### ЦІННІ ПАПЕРИ ГРОШОВОГО РИНКУ

##### Існування

Аудитор розглядає потребу в фізичній перевірці або підтвердженнях зовнішніми депозитаріями і звіряння цих сум з обліковою документацією.

##### Права та зобов'язання

Аудитор розглядає можливість перевірки одержання відповідного доходу як способу встановлення права власності. Аудитор приділяє особливу увагу встановленню права власності на інструменти, утримувані на пред'явника. Аудитор розглядає також, чи існують будь-які ускладнення з правом власності на інструменти.

Аудитор перевіряє угоди про продаж з наступним викупом на наявність невідображених в обліку зобов'язань і збитків.

##### Оцінка вартості

Аудитор аналізує з погляду кредитоспроможності емітента, чи є відповідними використовувані способи оцінювання вартості.

##### Оцінка

Аудитор розглядає, чи необхідна перевірка відповідного нарахування доходу, отриманого від цінних паперів грошового ринку, яке в деяких випадках здійснюється як амортизація торговельної знижки.

Аудитор також розглядає, чи:

- є обґрунтованою взаємозалежність між типами цінних паперів та відповідним доходом; всі відображені у звітності прибутки та збитки від продажів та переоцінок у відповідності з концептуальною основою фінансової звітності (наприклад, випадки, коли підхід до прибутків та збитків від операцій з цінними паперами відрізняється від підходу до цінних паперів як об'єкту інвестування).

85.

## ЦІННІ ПАПЕРИ, УТРИМУВАНІ ДЛЯ ОПЕРАЦІЙ

У Додатку 2 до цього Положення наведено подальші приклади перевірки внутрішнього контролю та аудиторських процедур стосовно операцій.

## Існування

Аудитор аналізує фізичну перевірку цінних паперів або підтвердження зовнішніх депозитаріїв, а також звіряння сум з обліковими даними.

## Права та зобов'язання

Аудитор аналізує можливість перевірки одержання відповідного доходу як спосіб встановлення права власності. Аудитор повинен перевірити угоди про продаж і подальший викуп на наявність необлікованих зобов'язань або збитків. Аудитор приділяє особливу увагу встановленню права власності на цінні папери, утримувані на пред'явника. Аудитор розглядає також, чи є будь-які ускладнення з правом власності на цінні папери.

Аудитор перевіряє угоди про продаж з наступним викупом на наявність невідображених в обліку зобов'язань і збитків.

## Оцінка вартості

Концептуальні основи фінансової звітності часто встановлюють різні бази оцінки цінних паперів залежно від того, чи утримують їх для операцій як портфель цінних паперів або для хеджування. Наприклад, згідно з концептуальною основою фінансової звітності потрібно обліковувати цінні папери для операцій за ринковою вартістю, портфель цінних паперів - за історичною собівартістю з урахуванням зменшення корисності, а цінні папери для хеджування - таким же чином, як основні активи, які вони хеджують. Наміри управлінського персоналу визначають, з якою метою утримується конкретний тип цінних паперів і, отже, яку базу оцінки слід застосовувати. Якщо наміри управлінського персоналу змінюються, основа оцінки також змінюється. Відповідно, якщо цінні папери переводять з однієї категорії до іншої, аудитор отримує достатні та відповідні докази для підтвердження тверджень управлінського персоналу стосовно зміни намірів. Можливість змінювати категорію активу надає управлінському персоналові сприятливі можливості для

шахрайської фінансової звітності, оскільки можна визнати прибуток чи не визнати збиток, змінивши категорію конкретного типу цінних паперів.

Якщо цінні папери, утримувані для операцій, обліковують за ринковою вартістю, аудитор перевіряє, чи не були цінні папери, ринкова вартість яких збільшилася, довільно переведені з рахунку портфелю інвестицій (див. параграф 87), насамперед для того, щоб нереалізований прибуток можна було включити до доходу.

Аудитор також розглядає, чи не виконати заново обчислення з оцінки вартості та обсяг тестів контролю за процедурами оцінки вартості у банку.

#### Оцінка

Аудитор також розглядає, чи:

- є обґрунтованою взаємозалежність між типами власних цінних паперів та відповідним доходом;
- відображені у звітності всі суттєві прибутки та збитки від продажів та переоцінок у відповідності з концептуальною основою фінансової звітності (наприклад, випадки, коли підхід до прибутків та збитків від операцій з цінними паперами відрізняється від підходу до цінних паперів як об'єкту інвестування).

86. (Ті, що пов'язані з поточним розміщенням інвестицій, наприклад, пакети позик, придбані для перепродажу, придбання сек'юритизованих активів)

#### ІНШІ ФІНАНСОВІ АКТИВИ

##### Права та зобов'язання

Аудитор перевіряє основну документацію, яка є підтвердженням придбання таких активів, щоб переконатися в тому, що всі права та зобов'язання (такі як варанти та опціони) були обліковані належним чином.

##### Оцінка вартості

Аудитор аналізує, наскільки придатні використовувати методи оцінювання вартості. Оскільки стійкого ринку подібних активів може й не бути, можливо, буде важко знайти незалежне підтвердження вартості. Крім того, навіть за наявності такого підтвердження, може виникнути питання про те, чи достатньо велика місткість таких



ринків, щоб можна було покладатися на котирування цін на окремі активи і на будь-які операції хеджування, пов'язані з згоранням, які банк здійснює на цих ринках. Аудитор також перевіряє характер та обсяг будь-яких переоцінок від зменшення корисності, зроблених управлінським персоналом, а також їхній вплив на оцінку вартості активів

87.

### ПОРТФЕЛЬНІ ІНВЕСТИЦІЇ

У багатьох випадках аудиторська перевірка портфельних інвестицій банку не відрізняється від перевірки портфельних інвестицій, утримуваних будь-яким іншим суб'єктом господарювання. Проте є деякі особливі аспекти, пов'язані зі специфічними проблемами щодо банківських операцій.

#### Оцінка вартості

Аудитор перевіряє вартість активів, що підтверджують вартість цінних паперів, зокрема тих, що не є швидко реалізованими. Аудитор також розглядає характер та обсяг будь-яких переоцінок зменшення корисності, які провів управлінський персонал, та чи відображені вони в оцінках вартості активів.

#### Оцінка

Як зазначено у параграфі 85, концептуальні основи фінансової звітності часто дозволяють різні бази оцінки цінних паперів, утримуваних для різних цілей. У випадках, коли цінні папери переведені з рахунку операцій, аудитор визначає, чи були відображені нереалізовані збитки ринкової вартості, якщо цього вимагає концептуальна основа фінансової звітності. Якщо згідно з концептуальною основою фінансової звітності не треба відображати в обліку нереалізовані збитки, аудитор перевіряє, чи не було спричинено переведення необхідністю уникнути визнання зменшення ринкової вартості цінних паперів.

Аудитор також розглядає, чи:

- є обґрунтованою взаємозалежність між типами власних цінних паперів та відповідним доходом;
- відображені у звітності всі суттєві прибутки та збитки від продажів та переоцінок у відповідності з концептуальною основою фінансової звітності

(наприклад, випадки, коли підхід до прибутків та збитків від операцій з цінними паперами відрізняється від підходу до інвестиційних цінних паперів).

88.

#### ІНВЕСТИЦІЇ У ДОЧІРНІ ПІДПРИЄМСТВА ТА АСОЦІЙОВАНІ КОМПАНІЇ

У багатьох випадках аудиторська перевірка інвестицій банку в дочірні підприємства та асоційовані компанії не відрізняється від перевірки таких інвестицій, утримуваних будь-яким іншим суб'єктом господарювання. Проте є деякі особливі аспекти, пов'язані зі специфічними проблемами щодо банківських операцій.

##### Оцінка вартості

Аудитор розглядає наслідки будь-яких законодавчих чи практичних вимог для банку стосовно забезпечення майбутньої фінансової допомоги з метою підтримання діяльності (а звідси, і вартості інвестицій) дочірніх підприємств і асоційованих компаній. Аудитор аналізує, чи відображено відповідні фінансові зобов'язання як зобов'язання банку.

Аудитор визначає, чи здійснюються відповідні коригування, коли облікова політика компаній, що обліковуються за методом участі в капіталі або консолідуються, не відповідають обліковій політиці банку.

89. (включаючи аванси, переказні векселі, акредитиви, банківські акцепти, гарантії та всі інші механізми кредитування, зокрема ті, які пов'язані з операціями з іноземною валютою й операціями на грошових ринках):

- фізичним особам;
- комерційним організаціям;
- державним установам

#### ПОЗИКИ

##### Існування

Аудитор розглядає необхідність зовнішнього підтвердження існування позик.

##### Оцінка вартості

Аудитор аналізує відповідність резерву на збитки від позик. Аудитор знає закони і нормативні акти, які можуть впливати на суми, визначені управлінським персоналом. Базельський комітет опублікував "Раціональну практику обліку і розкриття інформації про позики", яка надає рекомендації банкам та інспекторам з банківського нагляду щодо визнання та оцінки позик, створення резервів на збитки від позик,

- у країні;
- іноземним

розкриття інформації про кредитний ризик та пов'язані з цим питання. У цьому документі висловлено думки інспекторів з банківського нагляду щодо раціонального обліку позик та практики розкриття інформації для банків та як це може

впливати на концептуальну основу фінансової звітності, за якою банк складає фінансові звіти. Проте фінансові звіти банків складаються за певною концептуальною основою фінансової звітності і резерви на збитки від позик слід створювати у відповідності з такою основою.

Додаток 2 до цього Положення надає подальшу інформацію з відображення в обліку резерву на збитки від позик.

Аудитор приділяє особливу увагу відповідності відображених в обліку резервів на збитки від позик. Визначаючи характер, обсяг і розрахунок часу роботи, яку слід виконати, аудитор повинен взяти до уваги таке:

- міру, якою обґрунтовано можна покладатися на банківську систему класифікації позик за їхньою якістю, на процедури забезпечення належного оформлення всієї документації, на внутрішні процедури аналізу позик і на підрозділ внутрішнього аудиту;
- через порівняну важливість іноземних позик аудитор, як правило, перевіряє:
- інформацію, на підставі якої банк оцінює й відстежує “суверенний ризик” та критерії (тобто конкретні типи класифікації й коефіцієнти оцінки вартості), використані для цих цілей;
  - чи є кредитні ліміти для окремих країн, і якщо так, то хто їх установлює, які вони і якою мірою використовуються;
- структуру позикового портфеля, причому особливу увагу приділяють:
- концентрації позик:
  - конкретним позичальникам і зв'язаним з ними сторонам (включаючи чинні процедури, спрямовані на визначення подібних “зв'язків”);

- комерційним і промисловим секторам;
- географічним регіонам;
- країнам;
  - розміру окремих відкритих кредитних позицій (кілька великих позик чи велика кількість незначних за сумою позик);
  - тенденціям до змін в обсязі позик за основними категоріями, особливо за категоріями, у яких спостерігається швидке зростання, а також тенденціям щодо своєчасно непогашених позик, позик, за якими не нараховуються відсотки, і реструктуризованих кредитів;
  - кредитів зв'язаним сторонам.
- виявленим потенційно проблемним позикам, причому особливу увагу приділяють:
  - попереднім збиткам і досвіду їх відшкодування, включаючи відповідність і своєчасність створення резервів та їх списання;
  - результатам перевірок з боку регулювальних органів.
- місцевим, національним й міжнародним економічним та іншим умовам, включаючи обмеження щодо переказу іноземної валюти, що може вплинути на погашення кредиту позичальниками.

Крім непогашених позик, виявлених управлінським персоналом або органами банківського нагляду, аудитор розглядає й інші джерела інформації, щоб визначити такі позики, які могли залишитися невиявленими. До таких джерел можна віднести:

- різні внутрішні переліки, наприклад, переліки позик, за якими ведеться спостереження; прострочених позик; позик, за якими не нараховуються відсотки; позик, класифікованих за ризиками; позик, наданих інсайдерам (у тому числі директорам і посадовим особам), а також позик, що перевищують установлені ліміти;
- попередній досвід щодо збитків (за типами позик);
- кредитні файли, в яких немає поточної інформації про позичальників, поручителів або застави.

Подання і розкриття інформації

Банки часто зобов'язані дотримуватися певних вимог щодо позик і резервів на збитки від позик. Аудитор аналізує, чи розкрита інформація згідно з відповідними концептуальними основами фінансової звітності або нормативною базою.

90

ДЕПОЗИТНІ РАХУНКИ

а) звичайні депозити

Повнота

Аудитор оцінює систему внутрішнього контролю за депозитними рахунками. Аудитор також розглядає одержання підтверджень третіх сторін і виконання аналітичних процедур щодо середніх залишків і витрат на відсотки для того, щоб оцінити, наскільки обґрунтовані відображені в обліку залишки на депозитних рахунках.

Подання і розкриття інформації

Аудитор переконується в тому, що зобов'язання за депозитами класифіковані відповідно до нормативних актів і відповідних принципів бухгалтерського обліку.

Якщо зобов'язання за депозитами забезпечені конкретними активами, аудитор розглядає доцільність розкриття відповідної інформації.

Аудитор також розглядає необхідність розкриття інформації в тих випадках, коли банк піддається ризикові через економічну залежність від кількох великих вкладників чи коли є надмірна концентрація депозитів з терміном виплати в межах конкретного періоду.

б) кошти в дорозі

Існування

Аудитор переконується в тому, що кошти в дорозі між філіями, між банком і його консолідованими дочірніми підприємствами, а також між банком і його контрагентами виключені з балансових показників, а статті, які звіряють, взято до уваги й належним чином відображено в обліку.

Крім того, аудитор перевіряє окремі статті, що містять підсумковий залишок, які не були погашені протягом обґрунтованого періоду, а також перевіряє, чи адекватні відповідні процедури внутрішнього контролю для забезпечення того, що подібні статті не були тимчасово переведені на інші рахунки, щоб уникнути їх виявлення.

91.

#### КАПІТАЛ І РЕЗЕРВИ

Органи банківського регулювання приділяють пильну увагу капіталу і резервам банку, здійснюючи моніторинг діяльності банку та визначаючи обсяг операцій. Невеликі зміни у капіталі чи резервах можуть значно впливати на здатність банку продовжувати діяльність, особливо, якщо банк здійснює діяльність при мінімальних (або близьких до них) рівнях необхідного капіталу. За таких обставин управлінський персонал можуть більш примушувати до участі в шахрайстві з фінансовою звітністю шляхом неправильної класифікації активів та зобов'язань чи визначення їх як менш ризикованих, ніж вони є фактично.

#### Розкриття та подання інформації

Аудитор переконується в тому, що капітал і резерви відповідають цілям регулювання (тобто відповідають вимогам достатності основного капіталу) і що розкриття інформації є належним і відповідає вимогам прийнятної концептуальної основи фінансової звітності. У багатьох юрисдикціях аудиторі мають надавати звіти органам влади з розкриттям інформації про капітал банку і його показники, або тому, що ця інформація входить до фінансових звітів, або тому, що існують вимоги надавати окремий звіт інспекторам з банківського нагляду.

Крім того, якщо відповідні нормативні акти передбачають обмеження щодо розподілу нерозподіленого прибутку, то аудитор визначає, чи належно розкрита про них інформація.

Аудитор також визначає, чи дотримано вимоги відповідної концептуальної основи фінансової звітності щодо розкриття інформації про приховані резерви (див. також параграф 103).

92. (наприклад, зобов'язання з надання позик і гарантій щодо повернення клієнтами позик третім сторонам)

РЕЗЕРВИ, НЕПЕРЕДБАЧЕНІ АКТИВИ ТА НЕПЕРЕДБАЧЕНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ (ЗА ВИНЯТКОМ ПОХІДНИХ І ПОЗАБАЛАНСОВИХ ФІНАНСОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ)

Повнота

Велику частину непередбачених активів та зобов'язань часто відображають в обліку без зобов'язання чи активу, що з ними кореспондує (позабалансові статті), тому аудитор:

- визначає види діяльності, здатні спричинити виникнення непередбачених активів чи зобов'язань (наприклад, сек'юритизація);
- розглядає, чи адекватна система внутрішнього контролю банку для забезпечення відповідної ідентифікації та обліку непередбачених активів чи непередбачених зобов'язань, що виникають від такої діяльності, а також чи зберігаються докази, що підтверджують згоду з боку клієнта з цими умовами;
- виконує процедури по суті для перевірки повноти відображених в обліку активів і зобов'язань. Подібні процедури можуть містити процедури підтвердження, перевірку відповідного комісійного доходу від таких видів діяльності і визначаються з урахуванням ризику, властивого окремим видам розглянутих непередбачених подій;
- аналізує, наскільки обґрунтовані показники непередбачених активів і зобов'язань на кінець року з погляду власного досвіду та уявлення про діяльність банку в поточному році;
- одержує від управлінського персоналу пояснення про те, що всі непередбачені активи та зобов'язання були відображені в обліку, а інформація про них розкрита за вимогами концептуальної основи фінансової звітності.

Оцінка вартості

Оскільки багато з цих операцій замінюють собою кредитні операції або їхнє завершення залежить від кредитоспроможності контрагента, ризику, пов'язані з подібними операціями, у принципі не відрізняються

від ризиків, пов'язаних з позиками. Описані в параграфі 89 цілі аудиту й питання, що потребують особливої уваги, можуть застосовуватися й до такого роду операцій.

#### Подання і розкриття інформації

У випадках, коли активи чи зобов'язання були сек'юритизовані чи іншим чином відповідають вимогам для обліку поза балансом банку, аудитор розглядає відповідність облікового підходу і чи були створені відповідні резерви. Аналогічно, коли банк є контрагентом операції, яка дозволяє компанії-клієнтові зняти актив чи зобов'язання з балансу клієнта, аудитор розглядає, чи існує будь-який актив або зобов'язання, які, згідно з концептуальною основою фінансової звітності слід показувати у балансі чи примітках до фінансових звітів.

Хоча відповідна концептуальна основа фінансової звітності вимагає, як правило, розкриття інформації про такі зобов'язання у примітках до фінансових звітів, а не в балансі, аудитор, тим не менш, аналізує потенційний фінансовий вплив на капітал банку, фінансування та прибутковість необхідності погашення таких зобов'язань у фінансових звітах.

93. (наприклад, валютні контракти, відсоткові та валютні "свопи", ф'ючерси, опціони та угоди про майбутні відсоткові ставки)

#### ПОХІДНІ ТА ПОЗАБАЛАНСОВІ ФІНАНСОВІ ІНСТРУМЕНТИ

Багато з цих інструментів розглядаються як казначейські та торговельні операції банку. Додаток 2 до цього Положення дає більше інформації про аналіз аудитором казначейської та торговельної діяльності. ПМПА 1012 надає подальші рекомендації стосовно похідних інструментів, угоди про які банк укладає як кінцевий користувач.

#### Права та зобов'язання

Аудитор перевіряє основну документацію, що підтверджує проведення цих операцій, щоб визначити, чи належно відображено в обліку всі права й зобов'язання (такі як варанти й опціони).

#### Існування

Аудитор розглядає необхідність підтверджень третіх сторін і виконання аналітичних процедур щодо



непогашених залишків, які відбирають з записів відкритих операцій операційного відділу та з переліків затверджених контрагентів, брокерів та бірж. Може бути необхідним виконати перевірки підтверджень окремо за типами продуктів, оскільки системи можуть утруднювати комплексний добір всіх операцій з певним контрагентом.

#### Повнота

З огляду на постійну розробку нових фінансових інструментів, може не бути установлених процедур взаємодії між учасниками операції і в межах банку. Тому аудитор оцінює відповідність системи внутрішнього контролю, особливо щодо:

- адекватності процедур і розподілу обов'язків, пов'язаних зі звірянням документації, отриманої від контрагентів, і звірянням рахунків контрагентів;
- адекватності огляду внутрішньої аудиторської перевірки.

Аудитор оцінює відповідність системи внутрішнього контролю, включаючи регулярні звіряння рахунків прибутків та збитків через належні проміжки часу та процедури звіряння, особливо щодо повноти та точності відображення в обліку незакритих позицій на кінець звітного періоду. Це вимагає від аудитора обізнаності зі стандартними процедурами підтвердження міжбанківських операцій;

Аудитор також може вважати корисним перевірити операції після кінця звітного періоду щодо підтвердження статей, які слід відображати у фінансових звітах на кінець року. МСА 560 "Подальші події" надає докладніші рекомендації щодо розгляду аудитором подій, які відбуваються після кінця періоду.

#### Оцінка вартості

У цьому випадку аналіз подібний до вищенаведеного аналізу щодо "Інших фінансових активів". Проте існують ще такі подальші міркування.

Похідні та позабалансові фінансові інструменти звичайно оцінюють за ринковою або справедливою вартістю за винятком того, що за деякими

концептуальними основами фінансової звітності інструменти хеджування оцінюють таким самим методом, як й основний інструмент, що хеджують. Застосовна концептуальна основа фінансової звітності може не вимагати відображення фінансових інструментів у балансі чи може вимагати їх оцінки за собівартістю. У таких випадках, може існувати вимога розкривати інформацію про ринкову або справедливую вартість похідних чи позабалансових інструментів у примітках до фінансових звітів.

Якщо операції з інструментами здійснюються на інвестиційній біржі, вартість можна визначити за допомогою незалежних джерел. Якщо операції не здійснюються, можуть бути потрібні незалежні експерти для оцінки вартості.

Крім того, аудитор розглядає необхідність і відповідність коригування справедливої вартості фінансових інструментів, такі як забезпечення ризику ліквідності, забезпечення ризику моделі та забезпечення операційного ризику. Аудитор розглядає ці аспекти таким чином:

- відповідність курсів обміну, відсоткових ставок чи інших основних ринкових ставок, що застосовували на дату фінансових звітів для обчислення нереалізованих прибутків та збитків;
- відповідність моделей оцінки та припущень, використаних для визначення справедливої вартості фінансових інструментів в обігу на дату фінансових звітів. Крім того, аудитор розглядає, чи були введені належним чином в модель деталі окремих контрактів, застосовані валютні курси та припущення;
- відповідність використаної облікової політики стосовно доречних облікових принципів, зокрема стосовно різниці між реалізованими та нереалізованими прибутками та збитками.

Якщо потрібно проаналізувати ринкову вартість, а інформація про неї недоступна, аудитор переконується в тому, що використовувалися відповідні альтернативні методи оцінювання вартості, засновані (коли треба) на поточних відсоткових ставках і валютних курсах.

Оскільки деякі з цих інструментів з'явилися недавно, аудитор перевіряє оцінку вартості з особливою обережністю, беручи до уваги такі чинники:

- у більшості випадків може не існувати судових прецедентів щодо виконання умов угод про основні інструменти. Тому важко оцінити можливість примусового виконання у судовому порядку;
- порівняно невелика кількість осіб управлінського персоналу обізнана з ризиками, властивими цим інструментам. Це може призвести до підвищення ризику викривлень та ускладненням при встановленні заходів контролю, мета яких своєчасно запобігати або виявляти та виправляти викривлення;
- деякі з цих інструментів не існують протягом повного економічного циклу (ринки, на яких спостерігаються тенденції до падіння або зростання курсів, високі й низькі ставки відсотка, високий і низький рівень ділової активності, мінливість цін), тому складніше оцінити їхню вартість із тим самим ступенем визначеності, що й вартість звичайних інструментів. З тієї ж причини важко прогнозувати з достатнім ступенем визначеності їхню цінову кореляцію з іншими інструментами, призначеними для згортання, які банк використовує з метою хеджування своїх позицій;
- моделі, застосовані для оцінювання вартості таких інструментів, можуть не функціонувати належним чином в нестандартних ринкових умовах.

#### Оцінка

Аудитор аналізує мету здійснення операції, результатом якої є конкретний інструмент, а саме, чи була це торгова операція або операція хеджування. Банк може виступати у ролі принципала для створення торгової позиції чи хеджування іншого активу, або у ролі посередника чи брокера. Мета визначає відповідний обліковий підхід.

Оскільки розрахунок за цими операціями відбувається на майбутню дату, аудитор розглядає, чи був прибуток або збиток на кінець періоду, які слід наводити у фінансових звітах.

Аудитор перевіряє, чи відбувалася перекласифікація операцій хеджування й торгових операцій / позицій, яка може здійснюватися насамперед з метою отримання вигоди за рахунок різниці в часі визнання прибутку або збитку.

Подання та розкриття інформації

У деяких концептуальних основах фінансової звітності відповідні принципи бухгалтерського обліку вимагають відображати в обліку нараховані прибутки та збитки за відкритими позиціями незалежно від того, чи відображені такі позиції в балансі, чи ні. Згідно з іншими концептуальними основами фінансової звітності обов'язковим є розкриття інформації про зобов'язання. В останньому випадку аудитор визначає, чи є невідображені в обліку суми настільки значними, що про них слід розкрити інформацію у фінансових звітах або надати аудиторський висновок, відмінний від безумовно-позитивного.

Можуть також бути такі додаткові міркування:

- аудитор розглядає відповідний обліковий підхід та подання інформації про такі операції відповідно до доречних вимог фінансової звітності. Якщо такі вимоги припускають різні підходи до операцій, які укладають з метою хеджування, аудитор перевіряє, чи були вони відповідним чином визначені та обліковані;
- деякі концептуальні основи фінансової звітності вимагають розкриття інформації про потенціальний ризик, що виникає за відкритими позиціями, наприклад, еквівалент кредитного ризику та вартість відшкодування позабалансових інструментів в обігу.

94.

## ВІДСОТКОВИЙ ДОХОД ТА ВИТРАТИ НА ВІДСОТКИ

Оцінка

Відсоткові доходи та відсоткові витрати, як правило, є двома основними статтями у звіті банку про прибутки та збитки. Аудитор розглядає:

- існування задовільних процедур відповідного обліку нарахованих доходів і витрат на кінець року;

- оцінювання адекватності відповідної системи внутрішнього контролю;
- використання аналітичних методів огляду при оцінюванні обґрунтованості наведених у звітах сум.

Подібні методи містять порівняння наведеного у звітах відсоткового доходу (у відсотковому вигляді) до:

- ринкових ставок;
- ставок центральних банків;
- оголошених ставок (за типами позик або депозитів);
- за різними портфелями.

Проводячи подібне порівняння, важливо переконатися в тому, що для уникнення викривлень, спричинених коливаннями відсоткових ставок, використовували діючі середні ставки (наприклад, щомісячні).

Аудитор також оцінює обґрунтованість політики визнання доходу від непогашених позик, особливо коли цей дохід не надходить у поточному періоді. Аудитор також розглядає, чи відповідає визнання невиконаних позик політики банку, а також вимогам застосованої концептуальної основи фінансової звітності.

95.

## РЕЗЕРВИ НА ЗБИТКИ ВІД ПОЗИК

### Оцінка

Основні аудиторські проблеми в цій сфері розглянуто в розділі “Позики”. Зазвичай резерви створюються у двох формах, а саме: у формі конкретних резервів для покриття виявлених збитків за окремими позиками і загальних резервів для покриття збитків, що вважаються наявними, але не були конкретно визначені. Аудитор оцінює достатність таких резервів, виходячи з таких чинників, як минулий досвід та інша відповідна інформація, а також розглядає, чи достатні конкретні та загальні резерви для відшкодування попередньо оцінених збитків від кредитів, пов’язаних з портфелем позик. У Додатку 2 до цього Положення містяться приклади аудиторських процедур по суті для оцінки резервів на

збитки за позиками. У деяких країнах рівень загальних резервів встановлює місцеве законодавство. У цих країнах аудитор переконується в тому, що відображені у звіті витрати на створення резерву розраховані відповідно до такого законодавства. Аудитор також розглядає відповідність розкриття інформації у фінансових звітах та, якщо резерви недостатні, наслідки для аудиторської думки.

96.

#### ДОХОД У ФОРМІ ГОНОРАРІВ І КОМІСІЙНИХ

##### Повнота

Аудитор перевіряє, чи відображена повністю сума (тобто, чи відображені всі окремі статті). У цьому відношенні аудитор розглядає застосування аналітичних процедур при оцінюванні обґрунтованості відображених сум.

##### Оцінка

Аудитор перевіряє:

- чи відноситься дохід до періоду, розглянутого у фінансових звітах, та чи відстрочені суми, що відносяться до майбутніх періодів;
- чи можна отримати дохід (це розглядається як частина аудиторських процедур з огляду кредитного портфеля, якщо гонорар було додано до суми непогашеного залишку за позикою);
- чи обліковано дохід відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності.

97.

#### РЕЗЕРВИ НА ПОДАТКИ НА ПРИБУТОК

##### Оцінка

Аудитор ознайомлюється зі спеціальними правилами оподаткування, які застосовуються щодо банків у тій юрисдикції, де розміщений банк, щодо якого складається аудиторський висновок. Крім того, аудитор переконується в тому, що всі аудитори, на чию роботу він покладається з приводу закордонних операцій банку, також ознайомлені з правилами, що діють у їхній юрисдикції. Крім цього, потрібне знання умов договорів з оподаткування між різними юрисдикціями, в яких банк провадить свою діяльність.

98.

## ОПЕРАЦІЇ ЗІ ЗВ'ЯЗАНИМИ СТОРОНАМИ

## Подання та розкриття інформації

Концептуальні основи фінансової звітності часто вимагають розкриття інформації про наявність зв'язаних сторін та операцій з ними. Операції зі зв'язаними сторонами можуть відбуватися у ході звичайної діяльності банку. Наприклад, банк може надавати кредити своїм посадовим особам або директорам чи суб'єктам господарювання, які належать або контролюються посадовими особами або директорами. Аудиторів важливо знати про ризик, що існує при здійсненні таких операцій з кредитування зі зв'язаними сторонами, звичайні заходи передбачливості у банківській справі (наприклад, оцінка кредитів і вимоги щодо заставного забезпечення) у такому випадку можуть належним чином не дотримуватися. Аудитор ознайомлюється з відповідними нормативними вимогами до надання кредитів зв'язаним сторонам і виконує процедури для визначення заходів контролю банку щодо кредитування зв'язаних сторін та моніторингу погашення позик зв'язаними сторонами.

Інші операції зі зв'язаними сторонами, які можуть відбуватися у ході звичайної діяльності банку, включають депозитні та інші операції з директорами, працівниками або іншими відділеннями. Банк також може виступати гарантом позик, наданих відділенню, або їхнього фінансового виконання. Гарантія може бути офіційно оформленою угодою в письмовій формі чи може бути неофіційною. Неофіційні гарантії можуть бути усними угодами, угодами про “взаєморозуміння”, що базуються на минулому досвіді відділення або результатах розвитку бізнесу банку. Такі угоди, незалежно від того, офіційні вони чи ні, потребують особливої уваги, якщо гарантія пов'язана з неконсолідованим відділенням, оскільки інформацію про гарантії не розкривають у консолідованих фінансових звітах банку. Аудитор робить запити управлінському персоналові та оглядає протоколи ради директорів, щоб визначити, чи існують такі гарантії і чи розкрита відповідна інформація про гарантії у фінансових звітах банку.

### Оцінка вартості

Операції зі зв'язаними сторонами також можуть бути наслідком спроб управлінського персоналу уникнути несприятливих обставин. Наприклад, управлінський персонал банку може переводити проблемні активи до неконсолідованого відділення або приховати, майже наприкінці періоду чи перед регулярною перевіркою, нестачу резерву на збитки від позик, або уникнути критичних зауважень щодо якості активів. Аудитор розглядає, чи варто перевіряти операції, що стосуються зв'язаних сторін, обліковані як операції продажу, щоб визначити, чи існують невідображені в обліку зобов'язання з правом регресу.

Пояснення управлінського персоналу або інших працівників часто необхідні для розуміння ділової мети конкретної операції. Такі пояснення оцінюють з огляду на очевидні мотиви та інші аудиторські докази. Для отримання повного розуміння про операцію певні обставини можуть потребувати обговорення зі зв'язаною стороною, її аудитором або іншими особами, наприклад, юрисконсультантом, обізнаним з операцією. МСА 580 "Пояснення управлінського персоналу" надає подальші рекомендації з використання пояснень управлінського персоналу.

99.

### ФІДУЦІАРНА ДІЯЛЬНІСТЬ

#### Повнота

Аудитор розглядає, чи відображений в обліку весь доход банку від такої діяльності і чи достовірно він відображений у фінансових звітах банку. Аудитор також перевіряє, чи виникло у банку суттєве зобов'язання, інформація про яке не була розкрита, внаслідок порушення фідучіарних обов'язків, включаючи збереженість активів.

#### Подання та розкриття інформації

Аудитор перевіряє, чи вимагає концептуальна основа фінансової звітності розкриття інформації про характер та обсяг фідучіарної діяльності у примітках до фінансових звітів та чи розкрита необхідна інформація.



100. (включаючи, якщо можливо, “Положення про облікову політику”)

**ПРИМІТКИ ДО ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ**

Подання і розкриття інформації

Аудитор перевіряє, чи складено примітки до фінансових звітів банку відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності.

**Надання висновку про фінансову звітність**

101. Висловлюючи свою думку щодо фінансових звітів банку, аудитор:

- дотримується спеціальних форм і використовує відповідну термінологію, як це визначено законодавством, регулювальними органами, професійними організаціями та галузевою практикою;
- визначає, чи були скориговані рахунки закордонних філій та дочірніх підприємств, включених до консолідованих фінансових звітів банку, з метою приведення їх у відповідність із концептуальною основою фінансової звітності, за якою банк подає свої звіти. Це особливо актуально для банків через велику кількість країн, у яких можуть розташовуватися їхні філії чи дочірні підприємства, а також у зв'язку з тим, що в більшості країн місцеве законодавство встановлює спеціальні принципи бухгалтерського обліку, які застосовуються, насамперед, до банків. Це може призвести до більшої розбіжності у принципах бухгалтерського обліку, яких дотримується філія чи дочірнє підприємство банку, ніж розбіжність, що є з іншими комерційними підприємствами.

102. Фінансові звіти банків складають з урахуванням законодавчих та нормативних вимог, що переважають у різних країнах, і ці нормативні акти впливають на облікову політику. У деяких країнах концептуальна основа фінансової звітності для банків (концептуальна основа) суттєво відрізняється від концептуальної основи фінансової звітності для інших суб'єктів господарювання (загальна концептуальна основа). Якщо від банку вимагається скласти один комплект фінансових звітів, що відповідають обом концептуальним основам, аудитор може висловити цілком безумовно-позитивну думку, тільки якщо фінансові звіти складено відповідно до двох концептуальних основ. Якщо фінансові звіти відповідають лише одній основі, аудитор висловлює безумовно-позитивну думку про відповідність одній основі та умовно-позитивну чи негативну думку про відповідність другій основі. Якщо від банку вимагається відповідність вимогам концептуальній основі банківської справи, а не загальній, аудитор розглядає необхідність посилання на цей факт у пояснювальному параграфі.

103. Банки часто подають додаткову інформацію в річних звітах, які також містять перевірені фінансові звіти. Ця інформація часто містить докладну

інформацію про скоригований ризиковий капітал банку та іншу інформацію, що стосується стабільності банку, на додаток до розкриття будь-якої інформації у фінансових звітах. МСА 720 “Інша інформація в документах, що містять перевірені фінансові звіти” надає рекомендації з процедур, які слід виконувати щодо додаткової інформації.

## **Ризики та проблеми стосовно шахрайства і протизаконних дій**

Параграф 26 цього Положення вказує на деякі загальні міркування щодо шахрайства. Вони також докладніше розглядаються у МСА 240 “Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок під час аудиторської перевірки фінансових звітів”.<sup>8</sup> МСА 240 вимагає від аудитора перевірити, чи існують фактори ризику шахрайства, які свідчать про ймовірність шахрайства у фінансових звітах чи незаконного привласнення активів. Додаток 1 до МСА 240 дає ознаки загальних факторів ризику шахрайства: Додаток 1 до цього Положення наводить приклади факторів ризику шахрайства стосовно банків.

Ризик шахрайської діяльності або протизаконних дій виникає в банках як зсередини цієї установи так і від сторонніх осіб. Банки можуть зустрітися з шахрайством при виписуванні чеків, з шахрайством в угодах про кредитування операції, відмиванням грошей та незаконним привласненням активів серед багатьох інших типів шахрайської діяльності. Шахрайська діяльність також може бути пов’язаною зі змовою між управлінським персоналом банку та його клієнтами. Ті, хто здійснює шахрайські дії, можуть скласти фальсифіковану та оманливу фінансову звітність для обґрунтування невідповідних операцій та приховування протизаконних дій. Шахрайська фінансова звітність - це ще одна серйозна проблема.

Крім того, банки часто стикаються з постійною загрозою комп’ютерних злочинів. Комп’ютерні пірати (хакери) та інші особи, які можуть отримати несанкціонований доступ до комп’ютерних систем банків та інформаційних баз даних, можуть злочинно переводити кошти на свої особисті рахунки та викрадати приватну інформацію про установу та її клієнтів. До того ж, як і у випадку будь-якої діяльності, особливою проблемою є шахрайство та кримінальна діяльність санкціонованих користувачів у самих банках. Вища ймовірність скоєння шахрайства в банках, що мають значні недоліки у корпоративному управлінні та внутрішньому контролі. Значні збитки від шахрайства можуть виникати внаслідок таких категорій порушень у корпоративному управлінні та внутрішньому контролі:

- відсутність відповідного нагляду та підзвітності, а також відсутність розвитку культури міцного контролю в банку. Великі збитки внаслідок шахрайства часто виникають у результаті відсутності уважності та недбалості управлінського персоналу щодо культури контролю у банку, недостатнього керівництва вищого і середнього управлінського персоналу, а також відсутності чіткої підзвітності управлінського персоналу згідно з розподілом обов’язків та відповідальності. Такі ситуації також можуть бути пов’язаними з відсутністю відповідних стимулів для управлінського персоналу щодо нагляду та підтримування високого рівня усвідомлення ролі контролю в цих сферах діяльності;

<sup>8</sup> Див. виноску 1.

## АУДИТ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ БАНКІВ

- невідповідне визнання та оцінка ризику деяких видів банківської діяльності, незалежно від того, стосується вона балансу чи позабалансових статей. Якщо ризики нових продуктів та видів діяльності не оцінені відповідно і якщо системи контролю, які добре функціонують у разі простіших традиційних продуктів, не оновлюють для вирішення проблем нових складніших продуктів, банк може бути вразливим більшому ризикові збитків, спричинених шахрайством;
- відсутність чи порушення основних структур і діяльності з контролю, наприклад, розподілу обов'язків, затверджень, перевірок, звірянь та оглядів показників операційної діяльності. Зокрема, відсутність розподілу обов'язків відіграє основну роль у шахрайській діяльності, що призводить до значних збитків у банках;
- невідповідний обмін інформацією між рівнями управлінського персоналу всередині банку, особливо, при повідомленні про виникнення проблем знизу вгору (від нижчих до вищих). Якщо політику та процедури не повідомляють належним чином всьому персоналові, залученому до діяльності, створюється середовище, що сприяє шахрайській діяльності. Крім того, шахрайство може залишатися невиявленим, якщо інформація про невідповідну діяльність, яку слід доводити до відома управлінського персоналу вищого рівня, не повідомляється відповідному рівневі, поки проблема не стає серйозною.
- невідповідні чи неефективні програми внутрішнього аудиту та діяльності з моніторингу. Коли діяльність з внутрішнього аудиту чи іншого нагляду недостатньо сувора, щоб визначити та повідомити про недоліки контролю, шахрайство може бути невиявленим у банках. Якщо не встановлені відповідні механізми для забезпечення виправлення управлінським персоналом недоліків, про які доповідають аудитори, шахрайство може продовжуватися безперервно.

У таблиці та обговоренні, наведених нижче у цьому Додатку, наведено приклади факторів ризику шахрайства.

	<b>Депозитні операції</b>	<b>Біржові операції</b>	<b>Кредитування</b>
Шахрайство управлінського персоналу та працівників	<p>Маскування вкладників</p> <p>Невідображення в обліку депозитів</p> <p>Крадіжка депозитів клієнтів чи інвестицій, особливо з неактивних рахунків</p>	<p>Позабіржові круги</p> <p>Операції зі зв'язаними сторонами</p> <p>Хабарі брокерам</p> <p>Підробка операцій</p> <p>Неzareєстровані операції</p> <p>Реєстрація операцій із запізненням</p>	<p>Позики фіктивним позичальникам</p> <p>Використання фіктивних компаній</p> <p>Переведення депозитів в інші категорії</p> <p>Продаж відшкодовує заставне забезпечення за ціною нижче ринкової</p>

АУДИТ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ БАНКІВ

	Депозитні операції	Біржові операції	Кредитування
		<p>Нецільове використання рахунків</p> <p>Використання недоліків процедур</p> <p>Відсутність звіряння</p> <p>Відсутність реєстрації в обліку</p> <p>Змова у визначенні оцінок вартості (об'єднання з метою узгодження оцінки вартості)</p> <p>Крадіжка чи нецільове використання застави, утримуваної як забезпечення</p>	<p>Підкупи для отримання звільнення від застави чи для зменшення суми позову</p> <p>Крадіжка чи нецільове використання застави, утримуваної як забезпечення</p>
Зовнішнє шахрайство	<p>Відмивання грошей</p> <p>Шахрайство з інструкціями</p> <p>Фальшива валюта чи трати</p> <p>Шахрайство з періодами обробки чеків (підробка суми чеку)</p>	<p>Шахрайські продажі активів на збереженні</p> <p>Фальсифікована інформація чи фальсифіковані документи про контрагентів</p>	<p>Імітування під законного клієнта та фальсифікування інформації з заявок на кредити та подальших наданих документів</p> <p>Подвійна застава забезпечення</p> <p>Шахрайські оцінки вартості (махінації з кредитами на землю)</p> <p>Фальшива застава чи застава без зазначення вартості</p> <p>Незаконне привласнення коштів позики агентами/клієнтами</p> <p>Несанкціонований продаж застави</p>

## **Фактори ризику шахрайства щодо депозитних операцій**

### *Маскування вкладників*

(Приховування особистості вкладника, можливо у зв'язку з переведенням коштів до інших категорій чи відмиванням грошей):

- подібні чи схожі прізвища на різних рахунках;
- вкладники офшорних компаній без чітко визначеної діяльності чи про яких є дуже мало докладної інформації;

### *Невідображені в обліку депозити:*

- будь-які докази зняття депозитів будь-якою іншою компанією, про яку існує докладна інформація, незалежно від того, є вона частиною банку чи ні;
- документи, утримувані в офісах управлінського персоналу, про які відомо, що вони не стосуються діяльності банку, чи ухильні відповіді щодо цих документів.

### *Крадіжка депозитів/інвестицій клієнтів:*

- клієнти, з якими укладено договори про збереження коштів, але їхні контакти з банком відбуваються дуже рідко;
- відсутність самостійного рішення щодо скарг клієнтів чи огляду

## **Фактори ризику шахрайства щодо операційного циклу**

### *Позабіржові кола /операції зі зв'язаними сторонами:*

- відсутність вибірових перевірок цін, за якими здійснюються операції;
- незвичайні рівні діяльності з конкретними контрагентами.

### *Хабарі брокерам*

- високі рівні діяльності з конкретним брокером;
- незвичайні тенденції у комісійних брокерам.

### *Підробка операцій*

- значна кількість анульованих операцій;
- незвичайно висока вартість непогашених операцій.

### *Невідображені в обліку операції*

- високі рівні прибутку окремих дилерів стосовно встановленої стратегії з дилерської діяльності;
- значна кількість незбіжних підтверджень контрагентів.

### *Реєстрація операцій з запізненням*

- відсутність штампів з датою на документах про реєстрацію операції або перевірки дати відображення в обліку;
- зміни або несанкціоновані записи щодо деталей графіку операцій.

*Нецільове використання дискреційних рахунків*

- незвичайні тенденції на конкретних дискреційних рахунках;
- особливі угоди для складання і випуску звітів.

*Відсутність реєстрації в обліку*

- відсутність докладної політики та рекомендацій з оцінки вартості;
- незвичайні тенденції щодо оцінки вартості в облікових регістрах.

**Фактори ризику шахрайства щодо циклу кредитування**

*Позики фіктивним позичальникам/операції зі зв'язаними компаніями*

- “тонкі” папки з позиками з уривчастою неповною інформацією, погана документація або заява управлінського персоналу, що позичальник почуває себе добре та безсумнівно кредитоспроможний;
- оцінки вартості, що здаються завищеними, оцінювачі, залучені не зі звичайно дозволених галузей, чи той самий оцінювач, залучений у численних випадках;
- великодушне продовження строків чи переглянуті строки виконання зобов'язань позичальником.

*Переведення депозитів в інші категорії або надання компенсаційних кредитів*

Здійснення банківського депозиту іншим банком, який потім використовують для забезпечення позики бенефіціару, рекомендованому шахраєм з персоналу першого банку, який приховує той факт, що депозит є заставою:

- застави за депозитами (інформація про які розкривається шляхом підтверджень у відповідь на запити про розкриття інформації з таких депозитів);
- документи у папках, що зберігаються в кабінетах директорів чи вищого управлінського персоналу за межами звичайних місць збереження папок; депозити безперервно переводять з однієї категорії в іншу чи не змінюють їх вартість, коли ліквідність висока.

*Використання паралельних організацій/операції зі зв'язаними компаніями:*

- складні структури, що тримають у секреті;
- кілька клієнтів з єдиною контактною особою, тобто інформацію про них обробляє один працівник;
- компанії з обмеженою відповідальністю без розкриття повної інформації про власність чи зі складними структурами загальної власності.

*Хабарі та заохочення*

- надмірна кількість операцій, здійснених конкретними працівниками, що оформлюють кредити;
- настійливі рекомендації директора чи референта з кредитування, але відсутність даних чи документів у папці кредитів;

- ознаки щотижневих заходів контролю документів, наприклад про надання фінансування, до остаточного оформлення документів.

*Використання паралельних організацій*

(Компанії під спільним контролем директорів/акціонерів):

- неочікуване погашення проблемних позик незадовго до кінця періоду чи до відвідування аудитором або неочікуваний новий кредит незадовго до кінця періоду;
- зміни схеми діяльності зі зв'язаними організаціями.

Переведення коштів в інші категорії

(Методи, застосовані для приховування використання коштів банку для здійснення мнимих платежів за позиками):

- позики, які раптом стають здійсненими незадовго до кінця періоду або перед відвідуванням аудитора;
- операції з компаніями в межах групи або з її асоційованими компаніями, причина операцій з якими не є ясною;
- відсутність аналізу грошових потоків, що підтверджує спроможність позичальника отримувати дохід та погашати борг.

Імітування під законного клієнта та фальсифікування інформації з заявок на кредити/Подвійна застава забезпечення/Шахрайські оцінки вартості/Фальшива застава чи застава без зазначення вартості

- відсутність оцінки на місці чи відвідування позичальника;
- труднощі з отриманням підтвердження про повноваження від окремих осіб, суперечливість чи відсутність документів та розбіжність деталей з персональної інформації;
- оцінювач не з того регіону, де знаходиться майно;
- оцінку вартості замовив та отримав позичальник, а не позикодавець;
- відсутність перевірки застав для обґрунтування позицій та пріоритетів щодо застав;
- відсутність фізичного контролю за заставним забезпеченням, яке передбачає обов'язковість права фізичного володіння для забезпечення позики (наприклад, ювелірні вироби, облігації на пред'явника та твори мистецтва).



## Приклади розгляду системи внутрішнього контролю та процедур по суті для двох сфер банківської діяльності

1. Заходи внутрішнього контролю та процедури по суті, наведені нижче, не відображають ні повного переліку заходів та процедур контролю, які слід вживати, ні мінімальні вимоги, які слід виконувати. Скоріше, вони надають рекомендації щодо заходів та процедур контролю, які аудитор може розглядати стосовно таких ділянок:
  - а) казначейські та торговельні операції;
  - б) позики та аванси.

### Казначейські та торговельні операції

#### *Вступ*

2. Казначейські операції, у цьому контексті включають всі види діяльності, пов'язані з придбанням, продажем, позиками та кредитуванням фінансових інструментів. Фінансовими інструментами можуть бути цінні папери, інструменти грошового ринку чи похідні інструменти. Як правило, банки укладають такі операції для свого власного використання (наприклад, з метою хеджування доступності ризику) чи для виконання потреб клієнтів. Вони також провадять, більшою чи меншою мірою, торговельні операції. Торговельний можна визначити як купівлю та продаж (чи ініціювання та закриття позиції) фінансових інструментів (включаючи похідні) з наміром отримання прибутку від зміни параметрів ринкової ціни (наприклад, валютні курси, відсоткові ставки, курс акцій) з плином часу. Банк здійснює нагляд та контроль за казначейською діяльністю на основі різних супутніх ризиків, а не на основі конкретного типу фінансового інструменту, про який йдеться. Як правило, аудитор застосовує такий підхід, як при отриманні аудиторських доказів. ПМПА 1012 надає рекомендації щодо наслідків аудиторської перевірки похідних фінансових інструментів, придбаних банком як кінцевим користувачем.

#### *Міркування щодо внутрішнього контролю*

3. У цілому казначейські операції пов'язані з операціями, які обліковуються за допомогою систем ІТ. Ризик помилки при обробці таких операцій зазвичай низький, за умови, що вони обробляються надійними системами. Отже, аудитор перевіряє, чи діють ефективно основні заходи контролю за обробкою до оцінювання властивого ризику та ризику контролю як низьких. Типові заходи контролю у казначейському середовищі наведені нижче. Вони містять заходи контролю, які стосуються ділових ризиків банків і необов'язково представляють заходи контролю, що стосуються аудиторських ризиків та перевіряються аудитором для оцінювання рівнів властивого ризику та ризику контролю.

## Типові контрольні питання

### *Заходи стратегічного контролю*

4. Чи встановив найвищий управлінський персонал офіційну політику щодо казначейської діяльності банку, яка передбачає:
- санкціоновані операції та продукти, з якими банк може здійснювати операції на свій власний розсуд або за дорученням третіх сторін, ідеально класифіковані за групами продуктів чи ризиків;
  - ринки, на яких здійснюються торговельні операції: вони можуть бути регіональним чи позабіржовим ринком цінних паперів (ПРЦП) на відміну від фондової біржі;
  - процедури для оцінювання, аналізування, контролювання ризиків та управління ними;
  - обсяг дозволених ризикових позицій після врахування ризику, який вважають прийнятним;
  - відповідні обмеження та процедури, що стосуються перевищень встановлених обмежень;
  - процедури, включаючи документи, яких треба дотримуватися до введення нових продуктів чи операцій;
  - тип та періодичність перегляду звітів найвищим управлінським персоналом;
  - графік та періодичність перегляду, оновлення та затвердження політики.

### *Заходи операційного контролю*

5. Чи існує відповідний розподіл обов'язків між загальним та операційним відділом.
6. Чи здійснюються незалежно від загального відділу/філії такі види діяльності:
- підтвердження торговельних операцій;
  - реєстрація та звіряння позицій і результатів;
  - оцінка вартості торговельних операцій чи незалежна перевірка ринкових цін;
  - розрахунки за операціями.
7. Чи нумерують попередньо бланки реєстрації операцій, видані кожному дилеру.
8. Чи має банк кодекс поведінки дилерів, який стосується таких аспектів:
- заборони дилерам здійснювати операції за свій рахунок;

- обмежень щодо подарунків та розважальних заходів;
  - конфіденційності інформації про клієнтів;
  - встановлення осіб затверджених контрагентів;
  - процедур перевірки діяльності дилерів управлінським персоналом.
9. Чи є структура політики щодо оплати праці такою, що запобігає прийняттю на себе надмірних ризиків.
  10. Чи вводяться нові продукти лише після отримання відповідного затвердження та встановлення відповідних процедур і систем управління ризиками.
  11. Чи має банк докладний перелік лімітів для контролю за ринковим, кредитним ризиками та ризиком ліквідності, встановлених для всієї організації, підрозділів та незалежних дилерів. Деякі загально вживані ліміти - це умовні ліміти чи ліміти обсягу (за валютою чи контрагентами); ліміти щодо продажу за найкращою ціною, яка нижче існуючого рівня; ліміти щодо розриву цін унаслідок відсутності операцій на ринку та ліміти щодо строків та дат платежів; ліміти щодо укладання операцій та ліміти щодо вартості, вразливої ризикам (ринковому та кредитному ризикам).
  12. Чи розподілені ліміти за ризиками відповідно до загальних лімітів банку.
  13. Чи знають всі дилери свої ліміти та як їх використовувати. Чи зменшує негайно кожна нова операція існуючий ліміт.
  14. Чи встановлені процедури, які стосуються перевищення лімітів.

*Оцінка ризиків та управління ризиками*

15. Чи існує незалежний підрозділ управління ризиками (іноді його називають “офісом провідників”) для оцінювання, моніторингу та управління ризиками. Чи звітує цей відділ безпосередньо вищому управлінському персоналові.
16. Який метод застосовують для оцінювання ризику, що виникає від торговельної діяльності (наприклад, ліміти з позицій, ліміти щодо вартості, вразливої ризикові, тощо).
17. Чи відповідає обладнання систем контролю та управління ризиками потребам з обробки обсягу, складності та ризику казначейських операцій.
18. Чи охоплює система оцінювання ризиків всі портфелі, всі продукти та всі ризики.
19. Чи існують відповідні документи для всіх елементів системи оцінювання та управління ризиками (методологія, розрахунки, параметри).
20. Чи регулярно здійснюється переоцінка вартості всіх портфелів торговельних операцій та обчислення вразливості ризикам, принаймні щоденно, щодо активних дилерських операцій.

21. Чи регулярно оцінюють, документують, оновлюють (для врахування параметрів, що змінилися) моделі управління ризиками, методології та припущення, застосовані для оцінювання ризиків та обмеження ризиків.
22. Чи провадиться аналіз стресових ситуацій та чи моделюють та перевіряють “найгірші варіанти” (в яких розглядають несприятливі ринкові події, наприклад, незвичайні зміни чи різкі коливання цін, ліквідність ринку або дефолт основного контрагента).
23. Чи своєчасно отримує звіти управлінський персонал та чи є вони змістовними.

*Підтвердження*

24. Чи використовує банк викладені письмово процедури для:
  - незалежного розсилання пронумерованих вихідних підтверджень, які надсилаються контрагентам усіх операцій, укладених дилерами;
  - незалежного одержання всіх підтверджень, що надходять, та перевірки їхньої відповідності пронумерованим копіям бланків реєстрації внутрішніх операцій;
  - незалежного порівнювання зразків підписів на підтвердженнях, що надходять;
  - незалежного підтвердження всіх операцій, щодо яких не було отримано жодного вхідного підтвердження;
  - проведення незалежного контролю розбіжностей в отриманих підтвердженнях.

*Розрахунки за операціями*

25. Чи обмінюються письмовими інструкціями зі здійснення розрахунків з контрагентами шляхом використання вхідних і вихідних підтверджень.
26. Чи порівнюють інструкції з розрахунків з контрактами.
27. Чи здійснюють розрахунки лише відповідно уповноважені працівники, які не пов'язані з ініціюванням та реєстрацією операцій, та на підставі затверджених письмових інструкцій.
28. Чи повідомляють щодня відділ розрахунків у письмовий формі про всі заплановані розрахунки (надходження і платежі) для того, щоб вчасно виявити і проконтролювати випадки дублювання запитів і неотримання платежів.
29. Чи ведуться облікові записи на підставі первинної документації, чи звіряються вони з первинною документацією працівниками операційного відділу, що не ведуть обліку невиконаних контрактів та не виконують функцій, пов'язаних з розпорядженням грошовими коштами.

*Відображення в обліку*

30. Чи складають звіти про винятки, пов'язані з перевищенням лімітів; виявленням несподіваного збільшення обсягу операцій у одного брокера, клієнта чи контрагента; операціями, які здійснено за незвичайними контрактними ставками, тощо. Чи здійснюється моніторинг за ними негайно та незалежно від дилерів.
31. Чи має банк викладені письмово процедури, які вимагають:
- обліку всіх використаних і невикористаних бланків реєстрації операцій;
  - здійснення незалежною стороною оперативного відображення в облікових записах усіх операцій, включаючи процедури з визначення і виправлення відхилених угод;
  - щоденного звіряння позицій та прибутку дилерів з обліковими записами, а також проведення оперативного аналізу всіх розбіжностей;
  - регулярного надання управлінському персоналові звітів, складених з необхідним ступенем деталізації, який дає змогу контролювати дотримання зазначених лімітів.
32. Чи часто виконується звіряння рахунків ностро і востро, і чи виконується воно співробітниками, що не беруть участі у здійсненні розрахунків.
33. Чи перевіряють регулярно рахунки сумнівної заборгованості.
34. Чи має банк облікову систему, що дає можливість складати звіти, в яких відображено його позиції за угодами “спот” і форвардними угодами, чисті відкриті та загальні позиції за різними типами продуктів:
- за придбанням та продажем, за валютою;
  - за датою погашення, за валютою;
  - за контрагентами, за валютою.
35. Чи переоцінюють періодично (наприклад, щоденно) до поточної вартості на підставі оголошених курсів чи курсів, повідомлених безпосередньо незалежними джерелами.

*Загальні аудиторські процедури*

36. Певні аудиторські процедури застосовують до середовища, в якому здійснюються казначейські операції. Для розуміння такого середовища аудитор спочатку ознайомлюється з:
- величиною, обсягом, складністю та ризиком казначейських операцій;
  - важливістю казначейських операцій порівняно з іншою діяльністю банку;

- концептуальною основою, згідно з якою здійснюються казначейські операції;
  - організаційною цілісністю казначейських операцій.
37. Після вивчення цього і проведення тестів контролю з задовільними результатами, аудитор, як правило, оцінює:
- точність відображення в обліку операцій, здійснених протягом періоду та пов'язаних з ними прибутків та збитків шляхом посилення на бланки реєстрації операцій та на підтверджувальні документи;
  - повноту відображення операцій та відповідне звіряння даних загального відділу з даними облікових систем щодо відкритих позицій на кінець періоду;
  - наявність незакритих позицій за допомогою підтверджень від третіх сторін на дату проміжної звітності чи на кінець періоду;
  - відповідність курсів обміну валют, відсоткових ставок чи інших основних ринкових ставок, використаних на дату кінця року для обчислення нереалізованих прибутків та збитків;
  - відповідність моделей оцінки та припущень, використаних для оцінки справедливої вартості фінансових інструментів в обігу станом на кінець періоду;
  - відповідність використовуваної облікової політики, зокрема, щодо визнання доходу та розмежування інструментів хеджування та інструментів для операцій.
38. Далі розглядаються відповідні аспекти казначейських операцій, що, як правило, мають підвищений аудиторський ризик.

*Зміна продуктів чи видів діяльності*

39. Окремі ризики часто виникають, коли запроваджують нові продукти чи види діяльності. Для аналізу таких ризиків аудитор спочатку прагне отримати підтвердження, що існують затвержені процедури для таких випадків. Як правило, банку слід розпочинати таку діяльність, коли плавний потік нових операцій забезпечується системами контролю, відповідно функціонують системи ІТ (або, за необхідності, функціонує тимчасова система підтримки) та відповідні процедури задокументовані належним чином. Звичайно нові обігові інструменти привертають пильну увагу аудитора, який спочатку отримує перелік всіх нових продуктів, запроваджених протягом періоду (або повний перелік всіх інструментів, з якими здійснювалися операції). На основі цієї інформації аудитор встановлює характеристики відповідних ризиків та намагається отримати підтвердження надійності систем внутрішнього контролю та обліку.

*Довіра до програмістів*

40. Банки здійснюють великий обсяг операцій, тому фактично всі банки підтримують цикл казначейських операцій через системи ІТ. Через складність систем, що використовуються, та супутніх процедур, аудитор, як правило, звертається за допомогою до фахівців з ІТ для отримання відповідних навичок та знань при перевірці систем та відповідних залишків на рахунках.

*Мета здійснення операцій*

41. Аудитор розглядає, чи здійснює банк спекулятивні операції з фінансовими інструментами, чи хеджує їх іншими операціями. Мету здійснення таких операцій, незалежно від того, чи є вони операціями хеджування або торговельними операціями, слід визначати на етапі здійснення операції, щоб застосовувати правильний обліковий підхід. Якщо операції укладають з метою хеджування, аудитор розглядає відповідний обліковий підхід і звіряє активи/зобов'язання згідно з відповідними обліковими вимогами.

*Процедури оцінки вартості*

42. Позабалансові фінансові інструменти оцінюють, як правило, за ринковою чи справедливою вартістю, за винятком випадків використання інструментів для цілей хеджування, які, згідно з багатьма концептуальними основами фінансової звітності, оцінюють за такою самою основою, як і основний об'єкт хеджування. Якщо важко визначити ринкові ціни на певний інструмент, можна застосовувати фінансові моделі, які широко використовуються у банківській галузі для визначення справедливої вартості. На додаток до розкриття інформації про умовні суми відкритих позицій, деякі країни вимагають розкриття інформації про потенційні ризики, що виникають, наприклад, про еквівалент кредитного ризику та відновлювальну вартість таких інструментів в обігу.
43. Як правило, аудитор перевіряє застосовані моделі оцінки вартості, включаючи процедури контролю щодо середовища їхнього застосування, та розглядає, чи введена докладна інформація про окремі контракти, показники оцінок вартості та припущення в ці моделі. Оскільки багато з цих інструментів з'явилися недавно, аудитор перевіряє оцінку вартості з особливою обережністю, беручи до уваги такі чинники:
- у більшості випадків може не існувати судових прецедентів щодо умов угод про основні інструменти. Тому важко оцінити можливість примусового виконання у судовому порядку;
  - порівняно невелика кількість осіб управлінського персоналу обізнана з ризиками, властивими цим інструментам. Це може призвести до підвищення ризику викривлень та ускладненням при встановленні заходів контролю, які мають своєчасно запобігати або виявляти та виправляти викривлення;

- деякі з цих інструментів не існують протягом повного економічного циклу (ринки, на яких спостерігаються тенденції до падіння або зростання курсів, високі й низькі ставки відсотка, високий і низький рівень ділової активності, мінливість цін), тому складніше оцінити їхню вартість із тим самим ступенем визначеності, що й вартість звичайних інструментів. З тієї ж причини важко прогнозувати з достатнім ступенем визначеності їхню цінову кореляцію з іншими інструментами, призначеними для згортання, які банк використовує з метою хеджування своїх позицій;
  - моделі, застосовані для оцінювання вартості таких інструментів, можуть не функціонувати належним чином в нестандартних ринкових умовах.
44. Крім того, аудитор розглядає необхідність та достатність резервів на фінансові інструменти, таких як резерв ризику ліквідності, резерв ризику моделі та резервів операційного ризику. Складність певних інструментів вимагає експертних знань. Якщо аудитор не має професійної компетентності для виконання необхідних аудиторських процедур, потрібна консультація відповідних експертів.
45. Ще одним питанням особливої уваги аудитора є операції, укладені за ставками, які виходять за межі переважних ринкових ставок; вони часто пов'язані з ризиком прихованих збитків чи шахрайських операцій. Внаслідок цього банк, звичайно, забезпечує механізми, здатні виявляти операції, що не відповідають станові ринку. Аудитор отримує достатні та відповідні аудиторські докази стосовно надійності відділу, що виконує цю задачу. Аудитор також розглядає можливість перевірки вибірки визначених операцій.

### **Позики та аванси**

#### *Вступ*

46. Відповідно до консультативного документу “Принципи управління кредитним ризиком”, опублікованого Базельським комітетом з банківського нагляду, найпростіше кредитний ризик можна визначити як можливість того, що позичальник чи контрагент банку не виконає свої зобов'язання у погоджені строки.
47. Позики та аванси - основні джерела кредитного ризику у більшості банків, тому що, як правило, вони є найсуттєвішими активами банку та приносять найбільшу долю доходів. Особливо важливим чинником при здійсненні позик є величина кредитного ризику, пов'язаного з процесом надання позик. У разі окремих позик, кредитний ризик стосується здатності та зацікавленості позичальника платити. Крім позик, іншими джерелами кредитного ризику є акцепти, міжбанківські операції, фінансування операцій, валютні операції, фінансові ф'ючерси, "свопи", облігації, акції, опціони та продовження строків погашення зобов'язань та гарантій, а також розрахунки за операції.



48. Кредитний ризик є основним джерелом серйозних банківських проблем, він безпосередньо пов'язаний з нормами податкових пільг для позичальників та контрагентів, відсутністю відповідного досвіду з кредитування, незадовільним управлінням ризиками в портфелі та відсутністю уважності до змін в економіці чи інших обставинах, які можуть призвести до погіршення кредитного стану партнерів банку. Ефективне управління кредитним ризиком - важлива складова частина зваженого підходу до управління ризиками та основа довгострокового успіху в будь-якій банківській організації. При управлінні кредитним ризиком банкам слід враховувати рівень ризику, властивого як окремим кредитам та операціям, так і всьому портфелю активів. Банкам також слід аналізувати ризик між кредитним ризиком та іншими ризиками.

*Типові контрольні питання*

49. Кредитні ризики виникають унаслідок характеристик позичальника та характеру ризиків. Кредитоспроможність, країна, в якій здійснюються операції, та характер діяльності позичальника впливають на рівень кредитного ризику. До того ж, на кредитний ризик впливають мета та забезпечення ризику.
50. Для зручності кредитні функції можна поділити на такі складові частини:
- а) організація кредиту і виплата коштів;
  - б) моніторинг;
  - в) одержання платежів;
  - г) періодичний огляд і оцінювання.

*Організація кредиту і виплата коштів:*

51. Чи одержує банк повні та інформативні заявки на одержання позики, включаючи фінансові звіти позичальника, джерело погашення позики та призначення надходжень.
52. Чи має банк письмові рекомендації з критеріїв, які слід використовувати при оцінюванні заявок на одержання позики (наприклад, показник покриття відсоткових ставок, додаткові резервні зобов'язання з кредитних інструментів, показники співвідношення заборгованості і власного капіталу).
53. Чи одержує банк звіти за кредитами, або проводить незалежне вивчення можливих позичальників.
54. Чи використовує банк процедури, що забезпечують виявлення кредитування зв'язаних сторін.
55. Чи проводиться належний аналіз кредитних досьє клієнтів, включаючи прогнозовані джерела коштів для обслуговування і погашення позики.

56. Чи ґрунтуються ліміти затвердження позик на досвіді інспектора з кредитів.
57. Чи потрібно затвердження кредиту, який перевищує встановлені ліміти, відповідним кредитним комітетом або радою директорів.
58. Чи існує відповідний розподіл обов'язків між відділом затвердження позик і відділами моніторингу видачі кредитних коштів, одержання платежів та аналізу.
59. Чи перевірено право власності на заставне забезпечення позики і пріоритетність права кредитора вступати у володіння власністю, запропонованою як забезпечення.
60. Чи забезпечує банк підписання позичальником документу, що має юридичну силу, як доказ зобов'язання погасити позику.
61. Чи перевіряються гарантії для отримання упевненості в тому, що вони є юридично дійсними.
62. Чи розглядається і затверджується документація, що підтверджує заявку на одержання позики, незалежним службовцем, не підпорядкованим інспекторові з кредитів.
63. Чи існує контроль, що забезпечує належну реєстрацію заставного забезпечення (наприклад, реєстрацію в державних органах заставних прав на майно).
64. Чи існує адекватний фізичний захист векселів, заставного забезпечення та підтверджувальних документів.
65. Чи існує контроль, що забезпечує негайний облік виплати коштів.
66. Чи існує контроль, що забезпечує, наскільки можливо, використання суми позики позичальником.

*Моніторинг*

67. Чи складаються пробні баланси і чи звіряються з контрольними рахунками тими працівниками, які не задіяні в обробці й реєстрації кредитних операцій.
68. Чи готуються вчасно звіти за позиками, щодо яких прострочено платежі основної суми або відсотків.
69. Чи розглядаються ці звіти працівниками, незалежними від відділу кредитування.
70. Чи використовуються процедури, що дають змогу контролювати дотримання позичальником кредитних обмежень (наприклад, умов кредитної угоди) та вимог з надання інформації банку.
71. Чи прийняті процедури, що вимагають проведення періодичного переоцінювання вартості застав.

72. Чи прийняті процедури, що дають змогу переконатися в тому, що проводиться регулярний аналіз фінансового стану позичальника та результатів його діяльності.
73. Чи прийняті процедури, що забезпечують точну реєстрацію важливої адміністративної інформації (наприклад, продовження реєстрації забезпечення) і виконання дій після її отримання.

*Одержання платежів*

74. Чи ведеться облік платежів за основною сумою боргу і процентів, а також оновлення залишків на рахунках позик працівниками, незалежними від відділу надання кредитів.
75. Чи прийнятий контроль, що забезпечує регулярне нагадування про строки платежів за простроченими кредитами.
76. Чи прийняті письмові процедури, що визначають політику банку щодо відшкодування простроченої основної суми кредиту та відсотків законним порядком, таке як відчуження чи вступ кредитора у володіння майном боржника.
77. Чи прийняті процедури з надання регулярних підтверджень залишків на рахунках позик за допомогою прямих письмових контактів з позичальником, які здійснюються працівниками, незалежними від відділів надання і реєстрації кредитів, а також чи проводиться незалежне дослідження виявлених розбіжностей.

*Періодична перевірка та оцінювання*

78. Чи прийняті процедури регулярної незалежної перевірки всіх позик, включаючи:
- перевірку результатів зазначених процедур моніторингу;
  - перевірку поточних обставин, що безпосередньо впливають на позичальників у відповідних географічних регіонах та галузях.
79. Чи існує в відповідна політика зі встановлення критеріїв, зафіксована в письмовому вигляді, для:
- створення резервів на втрати за позиками;
  - припинення нарахування відсотків (чи створення резервів на згортання);
  - оцінювання заставного забезпечення з метою створення резервів на втрати;
  - сторнування раніше встановлених резервів;
  - поновлення нарахування відсотків;
  - списання позик.

80. Чи використовуються процедури, що забезпечують своєчасне відображення в бухгалтерському обліку всіх необхідних резервів.

*Загальні аудиторські процедури*

81. Наведені нижче аудиторські процедури призначені для того, щоб аудитор мав можливість виявити операційні стандарти та процеси, встановлені банком, та перевірити відповідність заходів контролю щодо управління кредитним ризиком.

*Планування*

82. Аудитор отримує знання та розуміння щодо методу контролювання кредитного ризику банку. Це включає такі питання:
- процес моніторингу ризику та систему забезпечення виявлення та агрегування кредитів зв'язаним сторонам;
  - метод банку щодо оцінки вартості заставного забезпечення ризику та виявлення потенційних та точних збитків;
  - практику кредитування в банку та базу клієнтури.
83. Аудитор розглядає, чи забезпечує програма огляду ризиків незалежність від підрозділу кредитування, включаючи те, чи достатня періодичність для надання вчасної інформації щодо нових тенденцій у портфелі та загальних економічних умов, а також чи збільшують періодичність для визначених проблемних кредитів.
84. Аудитор розглядає кваліфікацію персоналу відділу перевірки кредитів. Промисловість змінюється швидко та фундаментально, що призводить до відсутності кваліфікованого досвіду з кредитування. Аудитор розглядає, чи має персонал відділу перевірки кредитів знання та навички, необхідні для управління та оцінки діяльності з кредитування.
85. Аудитор розглядає на основі попередньо отриманої інформації причини існуючих проблем або недоліків системи. Аудитор розглядає, чи створюють ці проблеми та недоліки можливості майбутніх проблем.
86. Аудитор оглядає звіти управлінського персоналу та перевіряє, чи достатньо вони докладні для оцінювання ризиків контролю.
87. Слід зазначити, що важко визначити та провести аудиторську перевірку операцій кредитування зв'язаних сторін, тому що важко визначити операції зі зв'язаними сторонами. Треба покладатися в основному на управлінський персонал, щоб визначити всі зв'язані сторони та операції зі зв'язаними сторонами; виявити такі операції за допомогою системи внутрішнього контролю банку може бути важко.

*Тести контролю*

88. Аудитор отримує знання та розуміння методу банку щодо контролювання кредитного ризику. Це включає такі питання:

- портфель кредитів та різні особливості та характеристики кредитів;
  - документацію про кредити, використану банком;
  - склад відповідної документації про кредити для різних типів кредитів;
  - процедури банку та рівні санкціонування надання кредиту.
89. Аудитор розглядає політику кредитування та перевіряє:
- чи перевіряється та періодично оновлюється політика для забезпечення відповідності змінюваним ринковим умовам та новим напрямкам діяльності банку;
  - чи затвердив найвищий управлінський персонал політику та чи дотримується її банк.
90. Аудитор перевіряє систему звітності з перевірки кредитів, включаючи кредитні досьє та річний графік чи план перевірки кредитів, а також розглядає, чи є вони завершеними, точними та вчасними, а також, чи нададуть вони достатню інформацію, щоб управлінський персонал був здатний визначити та контролювати ризик. Чи містять звіти:
- визначення проблемних кредитів;
  - поточну інформацію щодо ризику портфелю;
  - інформацію про нові тенденції у портфелі та у сфері кредитування.
91. Аудитор розглядає характер та обсяг застосування аналізу ризиків, включаючи:
- метод відбору кредитів;
  - спосіб перевірки кредитів, включаючи:
    - аналіз поточного фінансового стану позичальника, в якому розглядається його здатність погасити кредит;
    - перевірки винятків з документування, винятків з політики, недотримання внутрішніх процедур та порушень законів і нормативних актів.
92. Аудитор розглядає ефективність управління кредитами та портфелем, перевіряючи:
- загальну філософію управлінського персоналу з кредитування таким чином, щоб отримати відповіді управлінського персоналу;
  - вплив кредитів, що не підтверджуються поточною та повною фінансовою інформацією та аналізом здатності погасити кредит;
  - вплив кредитів, щодо яких відсутня документація з ризиків та заставного забезпечення;

- обсяг кредитів, що невідповідно структуровані, наприклад, графіки погашення не узгоджуються з метою кредиту;
- обсяг та характер концентрації ризиків, включаючи концентрацію класифікованих та підданих критиці кредитів;
- відповідність переведення низькоякісних кредитів з однієї філії до іншої;
- точність та повноту звітів;
- компетентність вищого управлінського персоналу, інспекторів з кредитів та персоналу відділу управління кредитами.

*Процедури по суті*

93. Аудитор розглядає рівень знань управлінського персоналу щодо власних проблем банку з кредитного ризику шляхом вибіркового перевірочного файлів з кредитною інформацією. Критерії відбору містять:
- рахунки з непогашеним залишком, що дорівнює встановленій сумі чи перевищує її;
  - рахунки в “переліку потенційно несприятливих кредитів” з непогашеним залишком, що перевищує встановлену суму;
  - рахунки, за якими резерв перевищує встановлену суму;
  - рахунки, оброблювані підрозділом, який управляє проблемними чи високоризиковими банківськими рахунками;
  - рахунки, на яких прострочені виплати за основною сумою боргу чи відсотками перевищують встановлену суму та заборгованість триває більше встановленого періоду;
  - рахунки, на яких непогашена сума перевищує ліміт санкціонованої кредитної лінії;
  - рахунки з підприємствами, які здійснюють діяльність у галузях чи країнах, в яких, як свідчить власні економічні знання аудитора, вона може бути ризикованою;
  - проблемні рахунки, визначені банківськими контрольними органами, і проблемні рахунки, відібрані у попередньому році;
  - обсяг кредитів іншим фінансовим інститутам за міжбанківськими кредитними лініями.
94. Крім того, якщо працівники банку одержують запит про надання зведених даних, що характеризують усі кредити понад визначений обсяг, згруповані за принципом взаємозв'язку, слід провести аналіз зведених даних за кредитами з такими характеристиками (які можуть вказувати на необхідність проведення детальнішого аналізу):
- великий збиток від основної діяльності в останньому фінансовому році;

- стійкі збитки від основної діяльності (наприклад, протягом двох чи більше років);
  - високий коефіцієнт відношення боргу до капіталу (наприклад, що перевищує 2:1; проте коефіцієнт буде різним залежно від галузі);
  - невиконання умов кредитної угоди;
  - модифікований аудиторський висновок;
  - надана інформація є неповною або застарілою;
  - позики недостатньо забезпечені або забезпечені в основному гарантіями;
  - рахунки, за якими управлінський персонал банку вчасно не проводить аналіз.
95. Аудитор обирає кредити для детальної перевірки зі списку кредитів, використовуючи критерії формування вибірки, зазначені вище, та отримує документацію, необхідну для перевірки надходжень від кредитів. Сюди можуть входити:
- файли з інформацією про кредити і заставне забезпечення;
  - списки або звіти за простроченими платежами;
  - стислий опис діяльності;
  - переліки попередніх сумнівних рахунків;
  - звіт за позиками, що не належать до поточного періоду;
  - фінансові звіти позичальника;
  - звіти про оцінку вартості заставного забезпечення.
96. Використовуючи файл із інформацією про кредити, аудитор:
- визначає тип кредиту, відсоткову ставку, термін погашення, умови виплати, забезпечення й мету використання кредиту;
  - переконується в тому, що документи щодо заставного забезпечення підтверджують відповідну реєстрацію і що банк отримав відповідну юридичну консультацію про законну силу забезпечення;
  - розглядає, чи є справедлива вартість заставного забезпечення достатньою (особливо для кредитів, що вимагають створення резерву) для забезпечення кредиту і (де це доречно) чи застраховано належним чином забезпечення. Критично аналізує оцінку застави, у тому числі методи і припущення, використані оцінювачем;
  - оцінює надходження від кредиту і розглядає необхідність резерву для рахунку;

- переконується в тому, що заявка на одержання кредиту або його поновлення затверджені відповідними особами;
  - переглядає періодичні фінансові звіти позичальника і відзначає значні суми й основні операційні коефіцієнти (тобто коефіцієнти оборотного капіталу, прибутковості, акціонерного капіталу і відношення боргу до капіталу);
  - переглядає всі примітки і кореспонденцію, що містяться у файлі з огляду позик. Відзначає періодичність перевірок, що проводилися працівниками банку, і впевнюється в тому, що вони відповідають банківським інструкціям.
97. Аудитор розглядає, чи існує політика і процедури щодо проблемних та прострочених кредитів, включаючи:
- періодичні перевірки окремих проблемних кредитів;
  - інструкції щодо забезпечення надходжень чи зміцнення кредитів, включаючи вимоги до оновлення вартості заставних забезпечень та позицій, за якими існує право відчуження, перевірки документації, фінансових звітів, що надаються за вимогою;
  - обсяг та тенденції минулих прострочених кредитів;
  - кваліфікованих інспекторів, що займаються проблемними кредитами;
  - інструкції з відповідного обліку проблемних кредитів, наприклад, спеціальна політика щодо резервів.
98. Додатково до оцінки достатності резервів за окремими кредитами, аудитор аналізує, чи слід створювати додаткові резерви за конкретними категоріями або класами кредитів (наприклад, кредити за кредитними картками чи кредити з “суверенним” ризиком), а також оцінити достатність будь-яких резервів, що міг створити банк унаслідок обговорень з управлінським персоналом.



## **Приклади фінансової інформації, коефіцієнтів та показників, що їх зазвичай використовують при аналізі фінансового стану і результатів діяльності банку**

Є велика кількість фінансових коефіцієнтів, що використовуються для аналізу фінансового стану і результатів діяльності банку. Хоча такі коефіцієнти дещо різняться залежно від країн і банків, основна мета їхнього використання залишається незмінною - вони призначені для оцінювання результатів діяльності порівняно з попередніми роками, бюджетом і показниками інших банків. Аудитор аналізує коефіцієнти одного банку в контексті подібних коефіцієнтів інших банків, про які аудитор отримав чи може отримати достатню інформацію.

Як правило, всі коефіцієнти поділяються на такі категорії:

- якість активів;
- ліквідність;
- прибутковість;
- достатність капіталу;
- ринковий ризик;
- ризик при консолідуванні боргу.

Далі наведено ті загальні коефіцієнти, з якими, найімовірніше, матиме справу аудитор (велику кількість інших, детальніших, коефіцієнтів зазвичай розробляє управлінський персонал як допоміжні для проведення аналізу стану й результатів діяльності банку, а також різних категорій його активів і зобов'язань, підрозділів банку і сегментів ринку).

а) Коефіцієнти якості активів:

- відношення втрат за позиками до загальної суми позик;
- відношення суми позик, зобов'язання за якими не виконуються, до загальної суми позик;
- відношення резервів на втрати за позиками до суми позик, зобов'язання за якими не виконуються;
- покриття втрат за позиками доходами банку;
- збільшення відношення резервів на втрати за позиками до валового доходу;
- обсяг, концентрація кредитного ризику, створення резервів.

б) Коефіцієнти ліквідності:

- відношення грошових коштів і ліквідних цінних паперів (наприклад, з терміном погашення до 30 днів) до загальної суми активів;

## АУДИТ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ БАНКІВ

- відношення грошових коштів, ліквідних цінних паперів та високо ліквідних цінних паперів до загальної суми активів;
  - відношення зобов'язань за міжбанківськими внесками і депозитами грошового ринку до загальної суми активів.
- в) Коефіцієнти прибутковості:
- доход на одиницю активів за середньою вартістю активів;
  - доход на одиницю капіталу за середньою сумою капіталу;
  - чиста відсоткова маржа як відношення відсоткового доходу до середньої суми активів і середньої вартості активів, які приносять доход;
  - відсотковий доход у відсотковому відношенні до середньої вартості активів, що приносять відсотковий доход;
  - відсоткові витрати у відсотковому відношенні до середньої вартості зобов'язань, за якими нараховуються проценти;
  - невідсотковий доход у відсотковому відношенні до середньої вартості умовних зобов'язань;
  - невідсотковий доход у відсотковому відношенні до середньої вартості активів;
  - невідсоткові витрати у відсотковому відношенні до середньої вартості активів;
  - невідсоткові витрати у відсотковому відношенні до операційного прибутку.
- г) Коефіцієнти достатності капіталу:
- капітал у відсотковому відношенні до загальної суми активів;
  - капітал першого порядку у відсотковому відношенні до суми активів, зважених за рівнем ризику;
  - загальний капітал у відсотковому відношенні до суми активів, зважених за рівнем ризику.
- д) Ринковий ризик:
- концентрація ризику у конкретних галузях чи географічних регіонах;
  - сума активів, вразливих ризикові;
  - аналіз розриву цін унаслідок відсутності операцій на ринку середніх строків (в основному, аналіз середніх строків та дат платежів і впливу змін відсоткових ставок на прибутки або власні кошти банку);
  - порівняльний обсяг зобов'язань та фінансових зобов'язань;
  - вплив зміни відсоткових ставок на прибутки або власні кошти банку.

- є) Ризик при консолідуванні боргу:
- відношення коштів на рахунках клієнтів до загальної суми коштів на рахунках (клієнтів та міжбанківських);
  - строки погашення;
  - середня відсоткова ставка за запозиченнями.

## **Ризики та проблеми гарантованого розміщення цінних паперів та брокерських операцій з цінними паперами**

### **Гарантоване розміщення цінних паперів**

Багато банків надають такі фінансові послуги, як відкрите розміщення цінних паперів або надають допомогу з індивідуального розміщення цінних паперів. Банки, що здійснюють таку діяльність, можуть бути вразливими значним ризикам, які мають наслідки для аудиторської перевірки. Такі види операцій та пов'язані з ними ризики доволі складні, тому слід розглянути консультації експертів з цих питань.

Тип цінних паперів, що розміщують, а також структура пропозиції впливають на ризики, притаманні операціям з розміщення цінних паперів. Розміщення цінних паперів може бути структуроване таким чином, що вимагатиме придбання частини запропонованих позицій гарантом розміщення цінних паперів покупав. Це призводить до необхідності фінансування непроданої частини та означає вразливість суб'єкта господарювання ринковому ризику щодо права власності.

Юридичний та нормативний ризик - також важливий елемент, що залежить від юрисдикції, в якій здійснюється пропозиція цінних паперів. Приклади зон юридичного та нормативного ризику охоплюють ризик суттєвих викривлень для гаранта розміщення цінних паперів, які можуть бути у документі про реєстрацію цінних паперів чи емісійному проспекті, а також у місцевих нормативних актах, що регулюють розміщення та операції з відкритого розміщення. Ці зони також охоплюють ризики, що виникають через операції з використанням конфіденційної інформації та маніпулювання на ринку з боку управлінського персоналу чи працівників банку. Індивідуальне розміщення здійснюють, як правило, через банки-агенти і тому це призводить до меншого ризику, ніж ризик, пов'язаний з відкритим розміщенням цінних паперів. Проте аудитор враховує місцеві нормативні акти, що регулюють індивідуальне розміщення.

### **Брокерські операції з цінними паперами**

Багато банків беруть участь також у брокерській діяльності з цінними паперами, які містять також надання допомоги щодо операцій з цінними паперами клієнтів. Як і з розміщенням цінних паперів, банки, що здійснюють таку діяльність (в якості брокера, дилера чи обох), можуть бути вразливими значним ризикам, які мають наслідки для аудиторської перевірки. Таки види операцій та пов'язані з ними ризики доволі складні, тому слід розглядати консультації експертів з цих питань.

Типи послуг, що пропонують клієнтам, та методи, що використовують для їх надання, визначають тип та рівень ризику, притаманного брокерським

операціям з цінними паперами. Кількість фондових бірж, з якими банк веде справи та на яких здійснює операції для клієнтів, також впливають на структуру ризику. Часто пропонують таку послугу - пролонгацію кредиту клієнтам, які придбали цінні папери, сплативши лише частину вартості цінних паперів, що призводить до кредитного ризику для банку. Ще одна загальна послуга - діяти як банк-депозитарій для цінних паперів, якими володіють клієнти. Банки також вразливі ризику ліквідності, пов'язаному з брокерськими операціями фінансування шляхом випуску цінних паперів. Пов'язані з цим фактори аудиторського ризику подібні наведеним у Додатку 5 "Ризики та проблеми управління активами".

Юридичний та нормативний ризик - також важливий елемент, що залежить від юрисдикції, в якій здійснюється брокерські операції з цінними паперами. Це може бути розгляд звітності банку регулювальним органам, звіти аудитора безпосередньо регулювальним органам, а також з точки зору репутації та фінансового ризику, який може виникати у разі порушень банком нормативних актів.

## **Ризики та проблеми приватних банківських операцій та управління активами**

### **Приватні банківські операції**

Надання банківських послуг вищого рівня приватним особам, зазвичай, особам з великим власним капіталом, відомо як приватні банківські операції. Часто такі особи можуть жити в іншій країні, ніж країна, де знаходиться банк. До аудиту діяльності приватного банку аудитор знає основні заходи контролю щодо такої діяльності. Аудитор розглядає ступінь здатності банку визнавати ризик репутації та юридичний ризик і управляти ними. Вони можуть бути пов'язані з неадекватною обізнаністю та розумінням приватного та ділового життя клієнтів, джерела багатства та використання приватних банківських рахунків. Аудитор розглядає:

- чи включає нагляд управлінського персоналу за приватною банківською діяльністю створення відповідної корпоративної культури. Крім того, управлінський персонал високого рівня має встановлювати загальні та конкретні цілі, а вищий управлінський персонал має активно дотримуватися корпоративної політики та процедур;
- політика та процедури з приватної банківської діяльності мають бути викладені письмово та містити інструкції, достатні для адекватного знання клієнтів банку. Наприклад, слід, щоб політика та процедури вимагали, щоб банк перевіряв посвідчення особи та отримував основну попередню інформацію про клієнтів, визначав джерела багатства клієнтів та напрямки діяльності, просив рекомендації, контролював направлення клієнтів та виявляв підозрілі операції. Банку також слід мати письмову кредитну політику та процедури, оформлені у письмовому вигляді, в яких зазначено, крім іншого, проблеми, пов'язані з відмиванням грошей, наприклад, кредитування, забезпечене грошовою заставою;
- слід, щоб практика управління ризиками та системи моніторингу підкреслювали важливість отримання та збереження документів, що стосуються клієнтів, та важливість попереднього обстеження при отриманні додаткової інформації, наданої клієнтом чи її або його представником. Невід'ємною від надійних приватних банківських операцій є необхідність дотримання вимог з встановлення особи клієнта. Інформаційні системи мають контролювати всі аспекти приватних банківських операцій банку. Вони включають системи, які надають управлінському персоналові вчасну інформацію, необхідну для аналізу та ефективного управління приватною банківською діяльністю, а також системи, які надають можливість управлінському персоналові контролювати рахунки з метою виявлення підозрілих операцій та надавати звіти про будь-які такі випадки правоохоронним органам та інспекторам з банківського нагляду згідно з нормативними актами чи законами.

Аудитор аналізує оцінені рівні властивого ризику та ризику контролю, пов'язані з приватними банківськими операціями, при визначенні характеру, розрахунку часу та обсягу процедур по суті. Наведений нижче перелік визначає багато з загальних факторів аудиторського ризику, які слід враховувати при визначенні характеру, розрахунку часу та обсягу процедур, які слід виконати. Оскільки приватні банківські операції часто пов'язані з управлінням активами, фактори аудиторського ризику, що стосуються діяльності з управління активами, також наводяться далі.

- *Дотримання вимог нормативних актів.* Приватні банківські операції в багатьох країнах дуже регламентовані. Це може бути перевірка звітності, що надається органам державного регулювання клієнтом, звіти, що надаються органам державного регулювання безпосередньо аудитором, а також перевірка з точки зору ризику репутації та фінансового ризику, які можуть виникнути, якщо банк порушує нормативні акти. Крім того, характер приватних банківських операцій може підвищити чутливість банку до відмивання грошей і, таким чином, може підвищити операційний, нормативний ризику та ризик репутації, які можуть мати наслідки для аудиторської перевірки.
- *Конфіденційність.* Як правило, це особливість приватних банківських операцій. Крім звичайної таємності, яка властива взаємовідносинам між банком та клієнтом у більшості країн, у багатьох юрисдикціях, де приватні банківські операції є звичайними, існує додаткове законодавство щодо таємниці банківських операцій, яке може обмежувати доступ до інформації про клієнтів для органів державного регулювання, податкових органів чи поліції, у своїй власній чи інших юрисдикціях. Банк може намагатися обмежити доступ аудитору до прізвищ приватних клієнтів банку, що впливає на здатність аудитора визначити операції з пов'язаними сторонами. З цим також пов'язана проблема того, що клієнт може звернутися до банку з проханням не надсилати кореспонденцію, включаючи, виписки з банківського рахунку ("договори про збереження пошти"). Це заважатиме можливості аудитора отримати докази щодо повноти та точності, та, за відсутності адекватних альтернативних процедур, аудитор розглядає наслідки цього для аудиторського висновку.
- *Шахрайство управлінського персоналу.* Суворі конфіденційність та приватний характер взаємовідносин приватних банківських операцій може знизити ефективність заходів внутрішнього контролю, які забезпечують повний контроль над працівниками, які займаються приватними справами клієнтів. Висока особиста довіра, яка може існувати між клієнтом та його приватним банкіром, також може підвищувати ризик, оскільки багатьом приватним банкірам надається деякий ступінь самостійності в управлінні справами його клієнтів. Цей ризик збільшується залежно від того, наскільки регулярно клієнти можуть перевіряти свої справи, як зазначено вище.

- Послуги, призначені для передачі деякого ступеня права власності/ управління активами третім сторонам, включаючи трасти та інші подібні договори.* Це вимагає юридичного оформлення. Проте такі договори не обмежуються взаємовідносинами приватних банківських операцій, як правило, вони є загальнопоширеними. Для банку ризик полягає в тому, що умови договору про довірче управління чи інші юридичні договори не відповідають чи не підпорядковуються відповідним законам. Це може призвести до можливих зобов'язань банку перед бенефіціарами. Заходи контролю в цій сфері особливо важливі з огляду на те, що помилки часто виявляють лише коли договір про довірче управління або інший договір закінчується, можливо, через десять років після його укладання. Часто також приватні банкіри беруть участь у складанні заповітів чи інших заповідальних документів та виступають у ролі виконавців заповітів. Неналежне складання заповіту може мати фінансові наслідки для банку. Аудитор розглядає, чи є будь-які зобов'язання щодо цих послуг, інформація про які не розкрита. Вимоги конфіденційності також можуть впливати на можливість аудитора отримати достатні та відповідні аудиторські докази, і якщо це так, аудитор аналізує наслідки для аудиторського висновку. Нарешті, угоди про довірче управління та подібні їм угоди, укладені з приватними банками, часто передають третім сторонам. Аудитор перевіряє, чи залишаються фактори ризиків у послугах залучених сторін, перевіряє процедури, необхідні для розуміння ризиків та взаємовідносин, та оцінює заходи контролю за залученими зовнішніми постачальниками послуг та в їхніх організаціях.
- Кредитний ризик.* Кредитний ризик часто ускладнюється при наданні приватних банківських послуг унаслідок характеру вимог до позик клієнтів. Наведені далі послуги часто утруднюють оцінювання кредитного ризику: структура механізму кредитування (кредитні операції з кількома цілями, що пов'язано з проблемою вимог до клієнтів у таких сферах, як оподаткування, нормативні акти, хеджування тощо); незвичайні активи, надані як застава (наприклад, колекції творів мистецтва, легко реалізуємо майно, нематеріальні активи, вартість яких залежить від майбутніх грошових потоків); та довіра до особистих гарантій ("кредитування на основі довіри до клієнта").
- Безпечне зберігання.* Приватні банки часто надають послуги з безпечного зберігання інвестиційних активів чи цінностей клієнтів. Пов'язані з цим фактори аудиторського ризику подібні викладеним далі в "Управлінні активами".

### **Управління активами**

Наведені нижче фактори ризику подані у вигляді міркувань при плануванні стратегії та виконанні аудиторської перевірки діяльності управлінського персоналу банку з управління активами. Воно охоплює управління коштами, управління пенсійним фондом, інструментами передачі деякого ступеня права



власності / управління активами третім сторонам, включаючи трасти та інші подібні договори, що вимагає юридичного оформлення тощо. Перелік не є всеохопним, оскільки індустрія фінансових послуг швидко змінюється.

- *Аудиторську перевірку менеджера з управління активами та активів виконують різні аудиторські фірми.* Дії менеджера, який відповідає за управління активами, та самі активи, як правило, тісно пов'язані. Легше визначити та зрозуміти наслідки проблеми, що виникає в одному банку щодо фінансових звітів іншого, якщо їхню аудиторську перевірку проводить таж сама аудиторська фірма або якщо укладено угоди на дозвіл відповідного обміну інформацією між двома аудиторськими фірмами. Якщо відсутня вимога аудиторської перевірки як активів, так і менеджера з управління активами або якщо неможливий відповідний доступ до другої аудиторської фірми, аудитор розглядає, чи зможе він сформуванати належну точку зору.
- *Фідуціарна відповідальність перед третіми сторонами.* Неналежне управління коштами третіх сторін може мати фінансовий вплив чи вплив на репутацію менеджера з управління активами. Воно може складатися з:
  - неналежного ведення бухгалтерського обліку;
  - недостатніх заходів контролю за захистом та оцінкою вартості активів;
  - недостатніх заходів контролю з запобігання шахрайству з боку менеджера, який управляє фондами;
  - невідповідне відокремлення - фізичне та юридичне - коштів клієнта від коштів менеджера чи коштів інших клієнтів (часто це законодавчий аспект);
  - невідповідне відокремлення інвестицій клієнтів від власних інвестицій менеджера (особистих або корпоративних, чи обох типів) чи інвестицій інших клієнтів;
  - невідповідний розподіл обов'язків між персоналом банку з управління активами та персоналом, що здійснює інші банківські операції;
  - недотримання розпоряджень клієнтів чи вимог інвестиційної політики, згідно з якими, як передбачалося, управляли активами;
  - невиконання вимог звітності (договірних чи законодавчих) про клієнтів.
- *Перевіряється політика та заходи контролю з прийняття нових клієнтів; інвестиційних рішень; дотримання інструкцій клієнтів; конфлікту інтересів; дотримання законодавчих актів; відокремлення та безпечне зберігання фондів та відповідна звітність про активи клієнтів та операції.*
- *Винагороди менеджерам з управління коштами.* Менеджери з управління коштами мають великі можливості приймати нераціональні чи незаконні ділові рішення, причиною яких є прагнення до особистого збагачення за допомогою угод про премії чи матеріальне заохочення.

- *Технології.* Технології необхідні для діяльності більшості компаній з управління активами, тому перевіряють захищеність, повноту та точність даних і введення даних, якщо заходам контролю за комп'ютерами, а також загальному середовищу контролю можна довіряти з точки зору аудиторської перевірки. Перевіряється також, чи існують відповідні заходи контролю для забезпечення відокремлення реєстрації операцій за дорученням клієнтів від власних операцій банку.
- *Глобалізація та міжнародна диверсифікація.* Це характеристики багатьох менеджерів з управління активами, що може призвести до додаткових ризиків унаслідок розмаїтості практики в різних країнах щодо таких питань, як правила з ціноутворення та збереження, нормативні акти, юридичні системи, ринкова практика, норми розкриття інформації та стандарти бухгалтерського обліку.

## Глосарій термінів

Приховані резерви (Hidden reserves)	Деякі концептуальні основи фінансової звітності дозволяють банкам маніпулювати відображеним у звітності доходом шляхом переведення сум до резервів, інформація про які не розкривається в ті роки, коли отримують великі прибутки, та переведення сум з цих резервів, коли зазнають збитків чи отримують незначні прибутки. Відображений у звітності доход- це сума після таких переведень. Ця практика служить для надання банкові вигляду більшої стабільності шляхом зменшення нестійкості прибутків та для допомоги в запобіганні втрати довіри до банку шляхом зменшення випадків, щодо яких банк відобразив би у звітності низькі прибутки.
Пруденційні коефіцієнти (Prudential ratios)	Коефіцієнти, що використовують регулювальні органи для визначення типів та сум кредитів, які банк може надавати.
Рахунки лоро (Loros)	Рахунки, які утримує банк від імені банку-кореспондента
Рахунки ностро (Nostros)	Рахунки, які утримує банк-кореспондент від імені банку.
Резерв (Provision)	Коригування до балансової вартості активу для врахування чинників, які можуть зменшити цінність активу для суб'єкта господарювання. Іноді називають забезпеченням.
Тестування з напруженням (Stress testing)	Тестування моделей оцінки шляхом застосування припущень та вихідних даних за відсутності нормальної ринкової ситуації та оцінювання, чи все ще обґрунтовані прогнози дані за моделлю.

## **Довідковий матеріал**

Нижче наведено перелік матеріалів, які можуть бути корисними для аудиторів фінансових звітів банків.

### **Базельський комітет з банківського нагляду:**

Publication 30: Core Principles for Effective Banking Supervision. Basel, 1997.

Publication 33: Framework for Internal Control Systems in Banking Organisations. Basel, 1998.

Publication 55: Sound Practices for Loan Accounting and Disclosure. Basel, 1999.

Publication 56: Enhancing Corporate Governance in Banking Organisations. Basel, 1999.

Publication 72: Internal Audit in Banking Organisations and the Relationship of the Supervisory Authorities with Internal and External Auditors. Basel, 2000

Publication 75: Principles for the Management of Credit Risk. Basel, 2000.

Publication 77: Customer Due Diligence for Banks. Basel, 2001.

Publication 82: Risk Management Principles for Electronic Banking. Basel, 2001.

Публікації Базельського комітету з банківського нагляду можна завантажити з веб-сторінки Банку міжнародних розрахунків: <http://www.bis.org>.

### **Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку**

МСБО 30 “Розкриття інформації у фінансових звітах банків та подібних установ” (Лондон, 1999 р.)

МСБО 32 “Фінансові інструменти: розкриття та подання” (Лондон, 2000 р.)

МСБО 37 “Забезпечення, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи” (Лондон, 1998 р.)

МСБО 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка” (Лондон, 2000 р.)

Крім цього, багато організацій-членів МФБ опублікували довідкові матеріали та рекомендації з банків та аудиторських перевірок фінансових звітів банків.

# ПОЛОЖЕННЯ З МІЖНАРОДНОЇ ПРАКТИКИ АУДИТУ 1010

## ВИВЧЕННЯ ПИТАНЬ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ОХОРОНОЮ ДОВКІЛЛЯ, ПРИ АУДИТОРСЬКІЙ ПЕРЕВІРЦІ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

(чинне Положення)

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—12
Рекомендації щодо застосування МСА 310 “Знання бізнесу” <sup>1</sup> .....	13—16
Рекомендації щодо застосування МСА 400 “Оцінка ризиків та внутрішній контроль” <sup>2</sup> .....	17—29
Рекомендації щодо застосування МСА 250 “Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів” ..	30—34
Процедури по суті .....	35—47
Пояснення управлінського персоналу .....	48
Висновок .....	49—50
Додаток 1: одержання знання про бізнес клієнта з погляду екології: зразки питань	
Додаток 2: процедури по суті для виявлення суттєвих викривлень у зв'язку з питаннями, пов'язаними з охороною довкілля	

Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПА) 1010 “Вивчення питань, пов'язаних з охороною довкілля, при аудиторській перевірці фінансових звітів” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус ПМПА.

Цей документ був затверджений на засіданні КМПА в березні 1998 р. для публікації в березні 2001 р.

<sup>1</sup> МСА 310 “Знання бізнесу” відкликано в грудні 2004 р. після набуття чинності МСА 315 “Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”.

<sup>2</sup> МСА 400 “Оцінка ризиків та внутрішній контроль” відкликано в грудні 2004 р. після набуття чинності МСА 315 “Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень” та МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків”.

## Вступ

### Мета цього Положення

1. Питання, пов'язані з охороною довкілля, стають важливими для дедалі більшої кількості суб'єктів господарювання і за певних обставин можуть суттєво впливати на фінансові звіти цих суб'єктів. Такі питання дедалі більше цікавлять користувачів фінансових звітів. Відповідальність за визнання, оцінку й розкриття інформації з таких питань покладається на управлінський персонал.
2. Для деяких суб'єктів господарювання питання, пов'язані з охороною довкілля, не є важливими. Проте, якщо вони є важливими для суб'єкта господарювання, може існувати ризик суттєвого викривлення (у тому числі невідповідного розкриття) фактів у фінансових звітах у результаті питань, пов'язаних з охороною довкілля. За таких обставин аудитор повинен розглянути питання, пов'язані з охороною довкілля, при проведенні аудиту фінансових звітів.
3. Питання, пов'язані з охороною довкілля, можуть бути комплексними, а отже, можуть потребувати додаткового розгляду з боку аудитора. Це Положення надає практичні вказівки для аудиторів. У ньому описано:
  - а) основні поняття, що враховуються під час аудиторської перевірки фінансових звітів і стосуються питань, пов'язаних з охороною довкілля;
  - б) приклади можливого впливу питань, пов'язаних з охороною довкілля, на фінансові звіти;
  - в) рекомендації, якими повинен керуватися аудитор, виносячи професійне судження в цьому контексті, з метою визначення характеру, розрахунку часу й обсягу аудиторських процедур з урахуванням:
    - знання бізнесу (МСА 310)<sup>3</sup>;
    - оцінок ризику та внутрішнього контролю (МСА 400)<sup>4</sup>;
    - розгляду законів та нормативних актів (МСА 250);
    - інших процедур по суті (МСА 620 і деякі інші).

У пункті в) відображено типовий порядок проведення аудиторської перевірки. Одержавши достатнє уявлення про бізнес клієнта, аудитор оцінює ризик суттєвого викривлення фактів у фінансових звітах. Таке оцінювання включає розгляд законів і нормативних актів з охорони довкілля, що можуть стосуватися суб'єкта господарювання, і дає основу для ухвалення аудитором рішення про те, чи є потреба приділяти увагу питанням з охорони довкілля, проводячи аудиторську перевірку фінансових звітів.

<sup>3</sup> Див. виноску 1.

<sup>4</sup> Див. виноску 2.

## ВИВЧЕННЯ ПИТАНЬ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ОХОРОНОЮ ДОВКІЛЛЯ, ПРИ АУДИТОРСЬКІЙ ПЕРЕВІРЦІ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

У Додатку 1 наведено зразки питань, що їх може розглядати аудитор при одержанні знання про бізнес клієнта, зокрема, уявлення про контрольне середовище суб'єкта господарювання і процедури контролю щодо питань, пов'язаних з охороною довкілля. У Додатку 2 описано процедури по суті, що застосовуються аудитором для виявлення суттєвих викривлень фактів у фінансових звітах у зв'язку з питаннями, пов'язаними з охороною довкілля. Ці додатки включено лише як приклад, і не передбачається, що всі (чи деякі) питання або приклади можуть бути застосовані в будь-якому особливому випадку.

4. Це Положення не встановлює будь-яких нових основних принципів або процедур; його мета - допомагати аудиторам та сприяти правильному застосуванню МСА шляхом надання рекомендацій у разі, якщо питання, пов'язані з охороною довкілля, є важливими для фінансових звітів суб'єкта господарювання. Аудитор застосовує професійне судження для визначення ступеня відповідності будь-якої з аудиторських процедур, описаних у цьому Положенні, з огляду на вимоги МСА та конкретні обставини на суб'єкті господарювання.
5. Положення не дає рекомендацій з проведення аудиторських перевірок фінансових звітів страхових компаній у зв'язку з позовами за страховими полісами, коли екологічні проблеми впливають на власників таких полісів.

### **Основні міркування, що враховуються аудитором і стосуються питань, пов'язаних з охороною довкілля**

6. Мета аудиторської перевірки фінансових звітів  
“... полягає в наданні аудиторіві можливості висловити свою думку стосовно того, чи відповідають підготовлені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах концептуальній основі фінансової звітності”. (МСА 200, параграф 2).
7. Думка аудитора стосується фінансових звітів у цілому, а не будь-якого окремого аспекту. Плануючи і виконуючи процедури аудиту, а також оцінюючи і подаючи їх результати, аудитор повинен урахувати, що невідповідність суб'єкта господарювання законам і нормативним актам може суттєво вплинути на фінансові звіти. Проте не можна очікувати, що аудиторська перевірка виявить усі випадки невідповідності законодавчим і нормативним актам (МСА 250, параграф 2). Щодо, зокрема, дотримання суб'єктом законів і нормативних актів з охорони довкілля, то метою аудитора не є планування аудиту для виявлення можливих порушень законів і нормативних актів з охорони довкілля, а самі аудиторські процедури не є достатніми для висновків про дотримання суб'єктом господарювання таких законів і нормативних актів чи адекватності його систем контролю в сфері охорони довкілля.

ВИВЧЕННЯ ПИТАНЬ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ОХОРОНОЮ ДОВКІЛЛЯ,  
ПРИ АУДИТОРСЬКІЙ ПЕРЕВІРЦІ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

8. Розробляючи загальний план аудиторської перевірки, аудитор повинен оцінити властивий ризик на рівні фінансового звіту (МСА 400, параграф 11)<sup>5</sup>. Аудитор використовує професійне судження для визначення вагомості факторів, важливих для цієї оцінки. За певних обставин сюди включається ризик суттєвого викривлення фінансових звітів у зв'язку з питаннями, пов'язаними з охороною довкілля. Необхідність обліку (чи ступінь обліку) питань, пов'язаних з охороною довкілля, при аудиторській перевірці фінансових звітів залежить від судження аудитора про те, чи спричинять собою питання, пов'язані з охороною довкілля, ризик суттєвого викривлення фінансових звітів. У деяких випадках можна зробити висновок про відсутність потреби у спеціальних аудиторських процедурах. В інших випадках аудитор використовує професійне судження для визначення характеру, розрахунку часу та обсягу спеціальних процедур, які він вважає необхідними для одержання достатніх і доречних аудиторських доказів того, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень. Якщо аудитор не має професійної компетенції для проведення спеціальних процедур, він має право звернутися за технічною консультацією до фахівців - юристів, інженерів чи експертів з охорони довкілля.
9. Для висновку про те, що діяльність суб'єкта господарювання відповідає чинним законам чи нормативним актам з охорони довкілля, потрібен технічний досвід експертів з охорони довкілля, якого не слід очікувати від аудитора. Визначення того, чи порушує помічена аудитором окрема подія (або умова) екологічні закони й нормативні акти, входить до сфери професійної компетенції юриста, а не аудитора. Проте, як і у випадку з іншими законами і нормативними актами:

“...рівень професійної підготовки аудитора, його досвід, розуміння суб'єкта господарювання і галузі можуть допомогти припустити, що окремі дії, які привернули увагу аудитора, містять ознаки невідповідності законам і нормативним актам. Визначення того, чи є окрема дія невідповідною законам та нормативним актам, як правило, ґрунтується на консультації досвідченого й кваліфікованого юриста, однак остаточне рішення може ухвалити лише суд” (МСА 250, параграф 4).

**Питання, пов'язані з охороною довкілля, та їх вплив на фінансові звіти**

10. У цьому Положенні “Питання, пов'язані з охороною довкілля” означають таке:
- а) спроби запобігти, зменшити або усунути шкоду, завдану довкіллю, чи займатися охороною відновлюваних чи невідновлюваних ресурсів (таких дій можуть вимагати закони й нормативні акти з охорони довкілля або договори, а також їх можуть здійснювати на добровільній основі);

<sup>5</sup> Див. виноску 2.



ВИВЧЕННЯ ПИТАНЬ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ОХОРОНОЮ ДОВКІЛЛЯ,  
ПРИ АУДИТОРСЬКІЙ ПЕРЕВІРЦІ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

- б) наслідки порушення законів і нормативних актів з охорони довкілля;
- в) наслідки екологічної шкоди, заподіяної іншим особам чи природним ресурсам;
- г) наслідки субститутивної відповідальності, встановлюваної законом (наприклад, відповідальності за шкоду, заподіяну попередніми власниками).

11. Далі наведено деякі приклади питань, пов'язаних з охороною довкілля, які впливають на фінансові звіти:

- набрання чинності законами та нормативними актами з охорони довкілля може спричинити знецінення активів і, як наслідок, необхідність зменшення їх балансової вартості;
- недотримання норм законодавства з охорони довкілля (що стосуються, наприклад, наявних викидів і відходів) чи зміни в законодавстві, що мають ретроспективну силу, можуть вимагати нарахування сум для здійснення виправних заходів, виплати компенсацій і оплати юридичних витрат;
- у деяких суб'єктів господарювання, наприклад, суб'єктів господарювання видобувних галузей (гірничодобувна чи нафто- і газовидобувна галузі), хімічної промисловості чи компаній з переробки відходів, можуть виникати екологічні зобов'язання як безпосередній побічний продукт їх основної діяльності;
- конструктивні зобов'язання, що впливають з добровільних дій (наприклад, суб'єкт господарювання може виявити забруднення ґрунту і, не маючи юридичних обов'язків, вирішить усунути забруднення, піклуючись про свою репутацію і поліпшення відносин із суспільством<sup>6</sup>);
- суб'єкт господарювання може бути зобов'язаний розкрити у примітках наявність непередбачених зобов'язань, якщо витрати, що стосуються питань, пов'язаних з охороною довкілля, не можна достовірно оцінити;
- у деяких випадках недотримання певних законів і нормативних актів з охорони довкілля може вплинути на тривалість діяльності суб'єкта господарювання з огляду на припущення про безперервність

<sup>6</sup> Термін "конструктивні зобов'язання" (на відміну від "поточних юридичних зобов'язань") визначений Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку так: "Іноді дії чи пояснення управлінського персоналу або зміни в економічному середовищі безпосередньо впливають на розумні очікування або дії сторонніх осіб, але хоча такі особи не мають будь-якого юридичного права, вони мають інші повноваження, що не залишають суб'єктові господарювання жодного можливого варіанта, крім понесення певних витрат. Такі зобов'язання іноді називають "конструктивні зобов'язання" (КМСБО: Проект для обговорення 59 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку "Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи", § 16). Після видання цього ПМПА було видано Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 37 "Резерви, умовні зобов'язання та умовні активи".

## ВИВЧЕННЯ ПИТАНЬ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ОХОРОНОЮ ДОВКІЛЛЯ, ПРИ АУДИТОРСЬКІЙ ПЕРЕВІРЦІ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

діяльності, а отже, на розкриття інформації й основу для підготовки фінансових звітів.

12. На дату публікації цього Положення наявні кілька чинних стандартів бухгалтерського обліку (Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку або національні стандарти), що безпосередньо стосуються визнання, оцінки й розкриття інформації з питань, пов'язаних з охороною довкілля, що вплинуть на фінансові звіти. Проте чинні стандарти бухгалтерського обліку, як правило, містять загальні розуміння, що також застосовуються щодо визнання, оцінювання й розкриття питань, пов'язаних з охороною довкілля, у фінансових звітах<sup>7</sup>.

### **Рекомендації щодо застосування МСА 310 “Знання бізнесу”<sup>8</sup>**

13. Проводячи аудиторську перевірку фінансових звітів, аудитор повинен мати знання (або одержати знання) про бізнес в обсязі, достатньому для виявлення й розуміння подій, операцій та методів роботи, які, на думку аудитора, можуть суттєво впливати на фінансові звіти, перевірку або аудиторський висновок (МСА 310, параграф 2). Одержавши достатні знання про бізнес клієнта, аудитор розглядає важливі питання, що впливають на бізнес суб'єкта господарювання й на ту сферу, в якій він працює, зокрема, екологічні вимоги і проблеми.
14. Рівень знань аудитора з питань, пов'язаних з охороною довкілля, необхідний для окремого завдання, зазвичай менший, ніж обсяг знань управлінського персоналу й експертів з охорони довкілля. Проте рівень знань аудитора повинен бути достатнім, щоб аудитор міг виявити і зрозуміти події, операції й методи практичної роботи, що стосуються питань, пов'язаних з охороною довкілля, і можуть мати суттєвий вплив на фінансові звіти й аудит.
15. Аудитор розглядає галузь, в якій працює суб'єкт, тому що це може свідчити про можливе існування екологічних зобов'язань і непередбачених подій. Деякі галузі за своїм характером пов'язані з суттєвим екологічним ризиком<sup>9</sup>. До них належать хімічна, нафто- і газовидобувна, фармацевтична, металургійна, гірничодобувна галузі та компанії з переробки відходів.

<sup>7</sup> Наприклад, МСБО 10 “Непередбачені події та події, які відбуваються після дати балансу” описує загальні міркування, що стосуються визнання й розкриття інформації про непередбачені збитки, включаючи збитки внаслідок питань, пов'язаних з охороною довкілля. КМСБО нині переглядає МСБО 10: Проект для обговорення 59 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку “Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи” містить кілька прикладів екологічних зобов'язань. Після видання цього ПМПА було видано Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку МСБО 10 “Події після дати балансу” та МСБО 37 “Резерви, умовні зобов'язання та умовні активи”.

<sup>8</sup> Див. виноску 1.

<sup>9</sup> “Екологічний ризик” визначено у параграфі 18 цього Положення як важливий компонент властивого ризику.

## ВИВЧЕННЯ ПИТАНЬ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ОХОРОНОЮ ДОВКІЛЛЯ, ПРИ АУДИТОРСЬКІЙ ПЕРЕВІРЦІ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

16. Суб'єкт господарювання може не здійснювати діяльність в одній із цих галузей, але може зазнавати суттєвого екологічного ризику. Будь-який суб'єкт господарювання може зазнавати суттєвого екологічного ризику, якщо він:
- а) значною мірою залежить від законів і нормативних актів з охорони довкілля;
  - б) володіє ділянками, забрудненими попередніми власниками (субститутивна відповідальність), чи має заставне право щодо таких ділянок;
  - в) здійснює господарську діяльність, яка:
    - о може призвести до зараження ґрунтів і ґрунтових вод, наземних вод чи забруднення повітря;
    - о пов'язана з використанням небезпечних речовин;
    - о пов'язана з виробництвом чи обробкою небезпечних відходів;
    - о може негативно впливати на здоров'я клієнтів, працівників чи людей, що живуть неподалік від компанії.

### **Рекомендації щодо застосування МСА 400 “Оцінка ризиків та внутрішній контроль”<sup>10</sup>**

17. Цей розділ Положення дає додаткові рекомендації із застосування певних аспектів МСА 400, пояснюючи взаємозв'язок між питаннями, пов'язаними з охороною довкілля, і моделлю аудиторського ризику. Зокрема, тут наведено приклади можливих питань, пов'язаних з охороною довкілля, розглянутих аудитором у зв'язку з:
- оцінюванням властивого ризику;
  - системою бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;
  - контрольним середовищем;
  - контрольними процедурами.

#### **Властивий ризик**

18. Аудитор використовує професійне судження для визначення вагомості факторів, що стосуються оцінювання властивого ризику, розробляючи загальний план аудиту. За певних обставин ці фактори можуть включати ризик суттєвого викривлення фінансових звітів через питання, пов'язані з охороною довкілля (“екологічний ризик”). Отже, екологічний ризик може бути компонентом властивого ризику.
19. Приклади екологічного ризику на рівні фінансових звітів охоплюють:

<sup>10</sup> Див. виноску 2.

## ВИВЧЕННЯ ПИТАНЬ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ОХОРОНОЮ ДОВКІЛЛЯ, ПРИ АУДИТОРСЬКІЙ ПЕРЕВІРЦІ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

- ризик витрат у зв'язку з дотриманням вимог законів і нормативних актів з охорони довкілля чи умов договорів;
  - ризик недотримання законів і нормативних актів з охорони довкілля;
  - можливий вплив конкретних екологічних вимог клієнтів суб'єкта господарювання та їх можлива реакція на політику суб'єкта господарювання щодо охорони довкілля.
20. Якщо аудитор вважає, що екологічний ризик є важливим компонентом в оцінці властивого ризику, то, розробляючи програму аудиторської перевірки, аудитор повинен установити зв'язок такої оцінки з суттєвими залишками на рахунках і класами операцій на рівні тверджень або припустити високий рівень властивого ризику щодо твердження (МСА 400, параграф 11).
21. Прикладами екологічного ризику на рівні залишків на рахунках і класів операцій є:
- ступінь, у якому залишок на рахунку ґрунтується на комплексних оцінних значеннях, що стосуються питань, пов'язаних з охороною довкілля (наприклад, оцінка екологічного резерву на видалення зараженої землі й очищення майбутнього будівельного майданчика). МСА 540 “Аудиторська перевірка облікових оцінок” дає аудиторіві рекомендації щодо таких ситуацій. Властивий ризик може бути високим, якщо недостатньо даних, що обґрунтовують розумне оцінне значення, наприклад, через складні технології з видалення забруднення й очищення майданчика;
  - міра, якою на залишок на рахунку впливають незвичайні чи нестандартні операції, що стосуються питань, пов'язаних з охороною довкілля.

### **Системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю**

22. Відповідальність за розробку і функціонування системи внутрішнього контролю з метою впорядкованого й ефективного ведення справ, включаючи будь-які екологічні аспекти, лежить на управлінському персоналові. На практиці управлінський персонал використовує різні заходи контролю щодо питань, пов'язаних з охороною довкілля:
- суб'єкти господарювання з низьким екологічним ризиком і невеликі суб'єкти господарювання зазвичай регулюють і контролюють свої питання, пов'язані з охороною довкілля, в рамках звичайних систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;
  - деякі суб'єкти господарювання, що працюють у галузях з високим екологічним ризиком, можуть розробити і впровадити окрему підсистему внутрішнього контролю з метою охорони довкілля, що

## ВИВЧЕННЯ ПИТАНЬ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ОХОРОНОЮ ДОВКІЛЛЯ, ПРИ АУДИТОРСЬКІЙ ПЕРЕВІРЦІ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

відповідає чинним стандартам стосовно “Систем заходів з охорони довкілля (СЗОД)”<sup>11</sup>.

- Інші суб'єкти розробляють і використовують усі свої системи контролю в інтегрованій контрольній системі, що охоплює політику і процедури з бухгалтерського обліку, екологічних та інших питань (наприклад, якість, здоров'я і безпека).
23. Для аудитора не важливо, як управлінський персонал фактично здійснює контроль за питаннями, пов'язаними з охороною довкілля. Зокрема, відсутність СЗОД сама по собі не означає, що аудитор повинен подати висновок про недостатність контролю за екологічними аспектами діяльності.
24. Тільки тоді, коли, на думку аудитора, питання, пов'язані з охороною довкілля, можуть суттєво впливати на фінансові звіти суб'єкта господарювання, аудитор повинен одержати уявлення про політику й суттєві процедури суб'єкта господарювання щодо моніторингу й контролю за такими питаннями, пов'язаними з охороною довкілля (“заходи екологічного контролю” суб'єкта господарювання), для планування аудиту й розробки ефективного підходу до аудиту. В таких випадках аудитор повинен розглядати лише ті заходи екологічного контролю (у межах чи поза межами систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю), що стосуються аудиторської перевірки фінансових звітів.

### Середовище контролю

25. Аудитор повинен одержати достатнє розуміння середовища контролю, щоб оцінити ставлення директорів і управлінського персоналу, їхню поінформованість і дії стосовно заходів внутрішнього контролю та їх важливість для суб'єкта господарювання (МСА 400, параграф 19). Подібні умови, описані у параграфі 24 цього Положення, застосовуються й якщо аудиторіві треба мати уявлення про середовище контролю. Для цього може бути необхідно взяти до уваги такі фактори, що стосуються питань, пов'язаних з охороною довкілля:
- функціонування ради директорів і її комітетів у зв'язку із заходами екологічного контролю суб'єкта господарювання;

<sup>11</sup> Стандарти стосовно СЗОД випускаються Міжнародною організацією зі стандартизації (ISO 14001: “Системи заходів з охорони довкілля - технічні вимоги та рекомендації щодо їх застосування”. Міжнародна організація зі стандартизації. Женева, Швейцарія. Перше видання 1996-09-01). Метою технічних вимог є розробка і впровадження організаціями - учасницями систематичного підходу до управління важливими екологічними аспектами. Це включає й зобов'язання з постійного вдосконалення такого підходу. Якщо в деяких країнах або регіонах використовуються стандарти, відмінні від СЗОД, такі, що випускаються Європейською комісією для цілей участі суб'єктів господарювання у Схемі екоменеджменту й аудиту (СЕА), то ці національні або регіональні стандарти також можуть використовуватися суб'єктом господарювання як орієнтир.

## ВИВЧЕННЯ ПИТАНЬ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ОХОРОНОЮ ДОВКІЛЛЯ, ПРИ АУДИТОРСЬКІЙ ПЕРЕВІРЦІ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

- філософія управлінського персоналу і стиль його управління суб'єктом господарювання, а також підхід до питань, пов'язаних з охороною довкілля, наприклад, спроби поліпшити екологічну діяльність суб'єкта господарювання, участь у програмах сертифікації СЗОД суб'єкта господарювання і добровільне надання звітів з екологічної діяльності<sup>12</sup>. Сюди можна також віднести реакцію управлінського персоналу на зовнішній вплив, наприклад, на моніторинг і вимоги відповідності, встановлені регулювальними органами і правоохоронними відомствами;
- організаційна структура суб'єкта господарювання і методи визначення повноважень та відповідальності за розв'язання операційних екологічних завдань та виконання вимог регулювальних органів;
- система контролю з боку управлінського персоналу, включаючи систему внутрішнього аудиту, проведення "екологічного аудиту" (див. параграф 45 цього Положення), кадрову політику, процедури й відповідний розподіл обов'язків.

### Процедури контролю

26. З урахуванням міркувань і умов, згаданих у параграфах 18-20, аудитор може вирішити, що йому треба одержати уявлення про заходи екологічного контролю. Прикладами заходів екологічного контролю є політика і процедури для:
- моніторингу відповідності суб'єкта господарювання екологічній політиці, законам і нормативним актам з охорони довкілля;
  - підтримки відповідної екологічної інформаційної системи, що може містити в собі облік, наприклад, фактичного обсягу викидів і небезпечних відходів, екологічні характеристики продуктів, скарги зацікавлених сторін, результати інспекцій, проведених відповідними правоохоронними органами, наявність і наслідки нещасних випадків тощо;
  - звірення екологічної інформації і відповідної фінансової інформації, наприклад, фактичної кількості відходів і витрат на їх усунення;
  - виявлення потенційних питань, пов'язаних з охороною довкілля, і пов'язаних із цим непередбачених зобов'язань, які впливають на суб'єкт господарювання.
27. Якщо суб'єкт господарювання створив заходи екологічного контролю, аудитор опитує осіб, відповідальних за ці заходи, про те, чи було

<sup>12</sup> "Звіт з екологічної діяльності" є звітом, відокремленим від фінансових звітів, в якому суб'єкт господарювання надає третім сторонам якісну інформацію про зобов'язання суб'єкта господарювання з екологічних аспектів діяльності, його політику й цілі в цій сфері, досягнення в управлінні взаємозв'язком між виробничими процесами й екологічним ризиком, а також кількісну інформацію про екологічні показники діяльності.

## ВИВЧЕННЯ ПИТАНЬ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ОХОРОНОЮ ДОВКІЛЛЯ, ПРИ АУДИТОРСЬКІЙ ПЕРЕВІРЦІ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

виявлено будь-які питання, пов'язані з охороною довкілля, які можуть впливати на фінансові звіти.

28. Один із способів, що його аудитор може використати для одержання даних про систему екологічного контролю на суб'єкті господарювання, включає ознайомлення зі звітом з екологічної діяльності суб'єкта господарювання, якщо такий є. У такому звіті, як правило, описують екологічну політику й зобов'язання суб'єкта господарювання, а також основні заходи екологічного контролю.

### **Ризик контролю**

29. Одержавши дані про систему бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, аудитор, можливо, повинен буде розглянути вплив питань, пов'язаних з охороною довкілля, на оцінку ризику контролю, а також певні тести контролю, які можуть бути необхідні для такого оцінювання (аудиторське оцінювання ризику контролю описано у параграфах 21-39 МСА 400).

### **Рекомендації щодо застосування МСА 250 “Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів”**

30. Управлінський персонал несе відповідальність за здійснення діяльності суб'єкта господарювання відповідно до законів і нормативних актів. На управлінський персонал покладено також відповідальність за запобігання і виявлення фактів невідповідності законодавству (МСА 250, параграф 9). У зв'язку з цим управлінський персонал повинен брати до уваги:
- закони і нормативні акти з охорони довкілля, які встановлюють зобов'язання з усунення екологічного забруднення, зумовленого минулими подіями; таке зобов'язання може не обмежуватися лише діями самого суб'єкта господарювання, а й поширюватися на теперішнього власника майна, якщо шкода була заподіяна попереднім власником (субститутивна відповідальність);
  - закони про контроль за забрудненням довкілля й запобігання забрудненню, призначені для виявлення чи регулювання джерел забруднення, зменшення викидів забруднюючих речовин;
  - екологічні ліцензії, які в деяких законодавчих системах визначають умови здійснення діяльності суб'єкта господарювання з екологічної точки зору, наприклад, установлюють максимальний рівень викидів;
  - вимоги регулювальних органів у сфері екології.
31. Зміни в законодавстві з охорони довкілля можуть мати значні наслідки для діяльності суб'єкта господарювання і можуть навіть призвести до виникнення зобов'язань, що стосуються подій у минулому, які на той момент не регулювалися законодавством. Прикладом першої категорії

ВИВЧЕННЯ ПИТАНЬ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ОХОРОНОЮ ДОВКІЛЛЯ,  
ПРИ АУДИТОРСЬКІЙ ПЕРЕВІРЦІ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

може бути зміна в нормативах допустимого рівня шуму, що може ускладнити майбутнє використання машин чи устаткування. Прикладом другої категорії може бути прийняття жорсткіших стандартів, згідно з якими суб'єкт господарювання, в якого виникають відходи у процесі виробництва, відповідатиме за відходи минулих років, хоча кількість таких відходів на той час не суперечила прийнятій практиці.

32. Аудитор не повинен і не може відповідати за запобігання недотриманню законів і нормативних актів з охорони довкілля. Як зазначено у параграфі 9, виявлення можливих порушень законів і нормативних актів з охорони довкілля, як правило, виходить за межі професійної компетенції аудитора. Проте планування і проведення аудиту відповідно до МСА здійснюється з позиції професійного скептицизму і вимагає визнання того, що аудит може виявити події чи умови, що ставлять під сумнів дотримання суб'єктом господарювання законів і нормативних актів з охорони довкілля, тією мірою, якою це може призвести до суттєвого викривлення інформації у фінансових звітах.
33. Плануючи аудит, аудитор одержує загальне уявлення про закони й нормативні акти з охорони довкілля, які (в разі їх порушення) можуть призвести до суттєвого викривлення фінансових звітів, а також про політику і процедури, використовувані суб'єктом господарювання для дотримання таких екологічних законів і нормативних актів. При цьому аудитор визнає, що недотримання деяких законів і нормативних актів з охорони довкілля може значно вплинути на діяльність суб'єкта господарювання.
34. Для одержання загального уявлення про відповідні закони й нормативні акти з охорони довкілля аудитор, як правило:
  - використовує знання про галузь і бізнес клієнта;
  - проводить опитування управлінського персоналу (включаючи провідних працівників з питань, пов'язаних з охороною довкілля) про політику і процедури суб'єкта господарювання щодо дотримання законів і нормативних актів з питань, пов'язаних з охороною довкілля;
  - проводить опитування управлінського персоналу з екологічних законів і нормативних актів, що, як очікується, значно впливатимуть на діяльність суб'єкта господарювання. Недотримання цих вимог може змусити суб'єкта господарювання припинити свою діяльність або поставити під сумнів припущення про безперервність діяльності цього суб'єкта господарювання;
  - обговорює з управлінським персоналом політику і процедури, прийняті для виявлення, оцінювання й обліку судових позовів і нарахованих штрафів.



## Процедури по суті

35. Цей розділ Положення дає рекомендації з процедур по суті, включаючи застосування МСА 620 “Використання роботи експерта”.
36. Аудитор розглядає оцінений рівень властивого ризику і ризику системи контролю, визначаючи характер, розрахунок часу й обсягу процедур по суті, необхідних для зменшення ризику невиявлення суттєвого викривлення у фінансових звітах до прийнятного рівня, в тому числі будь-якого суттєвого викривлення, зумовленого тим, що суб'єкт господарювання не визнав, не виміряв чи відповідним чином не розкрив наслідки питань, пов'язаних з охороною довкілля.
37. Процедури перевірки по суті містять у собі одержання доказів шляхом опитування управлінського персоналу, відповідального за фінансові звіти, і ключових працівників, відповідальних за питання, пов'язані з охороною довкілля. Аудитор розглядає необхідність збирання аудиторських доказів, що підтверджують будь-які твердження з питань, пов'язаних з охороною довкілля, одержуваних і в межах, і за межами суб'єкта господарювання. У деяких ситуаціях аудитор повинен розглянути необхідність використання роботи експертів з питань, пов'язаних з охороною довкілля.
38. Приклади процедур по суті, що їх може виконати аудитор для виявлення суттєвого викривлення у фінансових звітах у зв'язку з питаннями, пов'язаними з охороною довкілля, наведено в Додатку 2.
39. Велика частина аудиторських доказів, доступних аудиторіві, має радше переконливий, ніж вичерпний характер. Отже, аудитор повинен використовувати професійне судження, визначаючи адекватність процедур по суті (окремо або разом). Використання професійного судження може бути ще важливішим через певні труднощі, пов'язані з визнанням і оцінюванням наслідків для фінансових звітів питань охорони довкілля. Наприклад:
- часто між подією, яка тягне за собою екологічну шкоду, і виявленням цього суб'єктом господарювання чи органами регулювання проходить значний час;
  - облікові оцінки можуть не мати сформованої історичної практики або можуть значно варіювати через кількість і характер припущень, на яких ґрунтуються;
  - закони й інші нормативні акти з охорони довкілля вдосконалюються, а їх тлумачення може бути складним чи неоднозначним. Для оцінювання впливу законів і нормативних актів з охорони довкілля на оцінку певних активів (наприклад, активів зі вмістом азбесту) може знадобитися консультація фахівця. Обґрунтовано оцінити відомі зобов'язання на практиці може бути непросто;

## ВИВЧЕННЯ ПИТАНЬ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ОХОРОНОЮ ДОВКІЛЛЯ, ПРИ АУДИТОРСЬКІЙ ПЕРЕВІРЦІ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

- зобов'язання можуть з'явитися не в результаті юридичних чи договірних зобов'язань.
40. У ході аудиту (наприклад, одержуючи знання про бізнес клієнта), оцінюючи властивий ризик і ризик системи контролю чи проводячи певні процедури перевірок по суті, аудитор може знайти докази існування ризику того, що у фінансових звітах є суттєві викривлення через питання, пов'язані з охороною довкілля. Приклади таких обставин охоплюють:
- наявність звітів, підготовлених екологами-фахівцями, внутрішніми аудиторами чи екологічними аудиторами, які зазначають наявність суттєвих екологічних проблем;
  - порушення законів і нормативних актів з охорони довкілля, що їх згадують у кореспонденції або у звітах, виданих регулювальними органами;
  - включення назви суб'єкта господарювання до офіційного реєстру чи графіка з усунення забруднення ґрунту (за умови існування такого реєстру);
  - коментарі у пресі, що стосуються суб'єкта господарювання та його ставлення до основних питань, пов'язаних з охороною довкілля;
  - коментарі з питань, пов'язаних з охороною довкілля, у листах юристів;
  - докази придбання товарів і послуг, що стосуються питань, пов'язаних з охороною довкілля, і є незвичайними з урахуванням характеру бізнесу суб'єкта господарювання;
  - збільшені чи незвичайні гонорари юристам чи консультантам або виплати штрафів у результаті порушення екологічних законів і нормативних актів.

За таких обставин аудитор розглядає необхідність переоцінки властивого ризику і ризику контролю та відповідного їх впливу на ризик невиявлення. У разі потреби аудитор може проконсультуватися з експертом з охорони довкілля.

### **Експерти з охорони довкілля**

41. Управлінський персонал несе відповідальність за облікові оцінки, включені до фінансових звітів. Управлінський персонал може одержувати технічні консультації від таких фахівців, як юристи, інженери чи інші експерти з охорони довкілля, для сприяння в розробці облікових оцінок і розкриття відомостей, що стосуються питань, пов'язаних з охороною довкілля. Такі експерти можуть бути залучені на різних стадіях процесу розробки облікових оцінок і розкриття відомостей, включаючи сприяння управлінському персоналові у:
- виявленні ситуацій, коли потрібне визнання зобов'язань і відповідних оцінок (наприклад, інженер-еколог може провести попередній огляд

## ВИВЧЕННЯ ПИТАНЬ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ОХОРОНОЮ ДОВКІЛЛЯ, ПРИ АУДИТОРСЬКІЙ ПЕРЕВІРЦІ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

ділянки для визначення наявності забруднення, юрист може визначити юридичні зобов'язання суб'єкта господарювання з очищення ділянки);

- збиранні необхідної інформації, на якій ґрунтується оцінка, і в наданні докладної інформації, яку слід розкрити у фінансових звітах (наприклад, експерт з охорони довкілля може перевірити ділянку для сприяння у визначенні характеру і ступеня забруднення, а також альтернативних методів очищення ділянки);
  - розробці відповідного плану відновлювальних робіт і в оцінюванні відповідних фінансових наслідків.
42. Якщо аудитор має намір використовувати результати такої роботи у процесі аудиту, то він повинен оцінити відповідність роботи, виконаної експертами з охорони довкілля, цілям аудиту, а також компетентність і об'єктивність експертів згідно з МСА 620 “Використання роботи експерта”. Аудитор може залучити іншого експерта для розгляду такої роботи, застосувати додаткові процедури або модифікувати аудиторський висновок.
43. Оскільки екологія є порівняно новою наукою, професійну компетентність фахівця в цій сфері оцінити складніше, ніж компетентність інших експертів, тому що в цьому випадку може не бути сертифікації, ліцензування чи членства у відповідній професійній організації. У такій ситуації аудитор буде змушений приділити особливу увагу досвідові й репутації експерта з охорони довкілля.
44. Своєчасне і постійне спілкування з експертом-екологом може допомогти аудиторіві зрозуміти характер, масштаб, мету й обмеження звіту такого фахівця. Звіт може бути складений лише в одному аспекті діяльності суб'єкта господарювання. Наприклад, звіт експерта може бути заснований лише на кошторисах витрат, що стосуються лише одного елемента будь-якої певної проблеми (наприклад, забруднення ґрунту), а не на кошторисах витрат з усіх важливих питань (наприклад, забруднення ґрунту і підземних вод, включаючи субститутивну відповідальність, визначену законодавством). Аудитор повинен також обговорити припущення, методи, процедури і джерела інформації, що використовуються експертом.

### Екологічний аудит

45. Екологічний аудит стає звичним явищем у певних галузях<sup>13</sup>. Термін “екологічний аудит” має різні значення. Екологічний аудит можуть виконувати зовнішні чи внутрішні фахівці (іноді за участю внутрішніх аудиторів) за рішенням управлінського персоналу суб'єкта господарювання. На практиці “екологічний аудит” можуть проводити

<sup>13</sup> Інструкції з “екологічного аудиту” випускаються Міжнародною організацією зі стандартизації (ISO). Див.: “Рекомендації з екологічного аудиту: загальні принципи” (Міжнародна організація зі стандартизації. Женева, Швейцарія. Перше видання 1996-10-01).

## ВИВЧЕННЯ ПИТАНЬ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ОХОРОНОЮ ДОВКІЛЛЯ, ПРИ АУДИТОРСЬКІЙ ПЕРЕВІРЦІ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

представники різних професій. Роботу часто виконує команда фахівців різного профілю. Зазвичай екологічний аудит провадиться на вимогу управлінського персоналу і для внутрішніх цілей. Такий аудит може стосуватися різних проблем, включаючи забруднення ділянки або відповідності законам і нормативним актам з охорони довкілля. Проте екологічний аудит не обов'язково еквівалентний аудиту звіту з екологічної діяльності.

46. Аудитор фінансових звітів суб'єкта господарювання може розглянути можливість використання результатів екологічного аудиту як відповідних аудиторських доказів. У такому випадку аудитор повинен вирішити, чи відповідає екологічний аудит критерію оцінки, описаному в МСА 610 “Розгляд роботи внутрішнього аудитора” або в МСА 620 “Використання роботи експерта”. Важливими критеріями, що потребують розгляду, є такі:
- а) вплив результатів екологічного аудиту на фінансові звіти;
  - б) компетентність і навички аудиторської бригади з екологічного аудиту та об'єктивність аудиторів, особливо якщо вони є працівниками суб'єкта господарювання;
  - в) масштаб екологічного аудиту, дії управлінського персоналу у відповідь на рекомендації, отримані в результаті екологічного аудиту, і документальне підтвердження розпочатих управлінським персоналом дій;
  - г) належна професійна старанність при проведенні екологічного аудиту;
  - г) відповідне управління, нагляд і аналіз результатів аудиту.

### **Внутрішній аудит**

47. Якщо суб'єкт має відділ внутрішнього аудиту, аудитор з'ясує, чи займаються внутрішні аудитори екологічними аспектами діяльності суб'єкта господарювання в рамках внутрішнього аудиту. В такому випадку аудитор розглядає доцільність використання такої роботи для цілей аудиту, застосовуючи критерії МСА 610 “Розгляд роботи внутрішнього аудитора”.

### **Пояснення управлінського персоналу**

48. МСА 580 “Пояснення управлінського персоналу” вимагає від аудитора одержання письмових пояснень від управлінського персоналу з питань, суттєвих для фінансових звітів, якщо інших достатніх і доречних аудиторських доказів одержати не вдається. Велика частина доступних аудиторіві доказів впливу питань, пов'язаних з охороною довкілля, на фінансові звіти матиме скоріше переконливий, ніж вичерпний характер. Отже, аудитор, можливо, захоче одержати письмові пояснення від управлінського персоналу про те, що:

## ВИВЧЕННЯ ПИТАНЬ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ОХОРОНОЮ ДОВКІЛЛЯ, ПРИ АУДИТОРСЬКІЙ ПЕРЕВІРЦІ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

- а) управлінський персонал не знає про будь-які суттєві зобов'язання чи непередбачені події, які виникли в результаті незаконних питань, пов'язаних з охороною довкілля, чи можливих незаконних дій;
- б) управлінський персонал не знає про будь-які інші питання, пов'язані з охороною довкілля, які можуть суттєво впливати на фінансові звіти;
- в) управлінський персонал знає про такі питання, і інформація про них відповідним чином розкрита у фінансових звітах.

### Висновок

- 49. Складаючи думку про фінансові звіти, аудитор аналізує, чи у фінансових звітах відображено й розкрито вплив питань, пов'язаних з охороною довкілля, відповідно до встановлених основ фінансових звітів. Аудитор переглядає також будь-яку іншу інформацію, що повинна додаватися до фінансових звітів, для виявлення будь-яких суттєвих невідповідностей, наприклад, з питань, пов'язаних з охороною довкілля.
- 50. Оцінка управлінським персоналом факторів невизначеності і ступінь розкриття інформації про такі фактори у фінансових звітах є ключовими питаннями при визначенні впливу на аудиторський висновок. Аудитор може надати висновок про існування значних невизначеностей або невідповідне розкриття інформації у зв'язку з питаннями, пов'язаними з охороною довкілля. За деяких обставин у судженні аудитора припущення про безперервність діяльності суб'єкта господарювання може виявитися недоречним. МСА 700 “Аудиторський висновок про фінансову звітність” і МСА 570 “Безперервність” надають докладні рекомендації для аудиторів на випадок таких обставин.

### Особливості застосування в державному секторі

- 1. Як зазначено у параграфі 3, це Положення надає практичну допомогу аудиторам у виявленні й облікові питань, пов'язаних з охороною довкілля, у контексті аудиту фінансових звітів. Звичайно ці рекомендації застосовуються також до аудиторів державного сектору при проведенні ними аудиту фінансових звітів урядових організацій та інших суб'єктів господарювання державного сектору. Проте слід зазначити, що на характер і масштаб аудиту державного сектору можуть впливати законодавство, положення, постанови і міністерські директиви, що встановлюють додаткові аудиторські і (або) звітні обов'язки у зв'язку з питаннями, пов'язаними з охороною довкілля.
- 2. Як і у приватному секторі, аудитори при проведенні аудиторських перевірок фінансових звітів урядових організацій та інших суб'єктів господарювання державного сектору можуть бути зобов'язані проаналізувати визнання, вимірювання й розкриття інформації стосовно будь-яких зобов'язань чи непередбачених зобов'язань, пов'язаних із

ВИВЧЕННЯ ПИТАНЬ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ОХОРОНОЮ ДОВКІЛЛЯ,  
ПРИ АУДИТОРСЬКІЙ ПЕРЕВІРЦІ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

завданням шкоди довкіллю. Зобов'язання або непередбачені зобов'язання можуть виникнути через шкоду, заподіяну суб'єктом господарювання, що подає фінансові звіти, чи одним з його агентств. Проте в державному секторі зобов'язання або непередбачені зобов'язання можуть виникати також у випадку, коли уряд бере на себе відповідальність за очищення чи за інші витрати, пов'язані зі шкодою, заподіяною іншими особами (наприклад, коли питання про відповідальність залишається не вирішеним або коли відповідальність не може бути покладена на інших осіб).

3. Аудитори суб'єктів господарювання державного сектору можуть у деяких країнах бути зобов'язані повідомити про випадки недотримання законодавства з охорони довкілля, виявлені під час аудиту фінансових звітів, незалежно від того, чи суттєво вплинули такі випадки на фінансові звіти суб'єкта господарювання.
4. До кола відповідальності уряду може також входити моніторинг відповідності законам і нормативним актам з питань охорони довкілля. Це завдання з моніторингу зазвичай покладається на конкретне відомство (чи відомства) у державному секторі. При проведенні аудиторської перевірки фінансових звітів такого відомства або відомств аудиторіві може бути необхідно, наприклад, проаналізувати заходи контролю, що стосуються нарахування відповідних зборів і штрафів та їх стягнення. У випадку невирішених питань може бути також необхідно проаналізувати визнання, вимірювання й розкриття інформації щодо будь-яких зобов'язань чи непередбачених зобов'язань.

## **Одержання знання про бізнес клієнта з погляду екології - зразки питань**

Мета цього додатка - навести приклади питань, які аудитор може розглянути, одержуючи знання про бізнес, у тому числі уявлення про середовище контролю і процедури контролю суб'єкта господарювання з погляду екології.

Такі приклади подано лише як ілюстрації; і аж ніяк не передбачається, що всі вони використовуватимуться в якомусь конкретному випадку. Питання слід коригувати з урахуванням конкретних обставин кожного завдання. У деяких випадках аудитор може вважати необов'язковим розглядати всі ці питання.

Аудиторів може бути необхідно проконсультуватися з експертом з охорони довкілля, оцінюючи отримані від посадових осіб суб'єкта господарювання відповіді на питання, пов'язані з екологією.

### **Знання бізнесу клієнта**

1. Чи працює суб'єкт у галузі, схильній до виникнення значного екологічного ризику, що може негативно вплинути на фінансові звіти суб'єкта господарювання?
2. Які екологічні проблеми в цілому існують у галузі суб'єкта господарювання?
3. Які закони й нормативні акти з охорони довкілля можуть застосовуватися до суб'єкта господарювання?
4. Чи використовуються будь-які речовини у процесі виготовлення продукції (у процесі виробництва) суб'єкта господарювання, від використання яких треба поступово відмовлятися відповідно до вимог законодавства або добровільного рішення, прийнятого в галузі клієнта?
5. Чи контролюють правоохоронні органи дотримання суб'єктом господарювання вимог законів, нормативних актів і ліцензій з охорони довкілля?
6. Чи здійснювали правоохоронні органи будь-які дії, чи випускали вони будь-які звіти, що можуть суттєво впливати на суб'єкт і його фінансові звіти?
7. Чи заплановані будь-які заходи для запобігання, усунення чи виправлення шкоди, завданої довкіллю, чи заходи з консервації відновлюваних і невідновлюваних ресурсів?
8. Чи мали раніше місце штрафи або судові справи, порушені проти суб'єкта господарювання та його директорів у зв'язку з питаннями, пов'язаними з охороною довкілля? Якщо так, то що було причиною таких дій?

ВИВЧЕННЯ ПИТАНЬ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ОХОРОНОЮ ДОВКІЛЛЯ,  
ПРИ АУДИТОРСЬКІЙ ПЕРЕВІРЦІ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

9. Чи розглядаються будь-які судові справи, що стосуються дотримання законів і нормативних актів з охорони довкілля?
10. Чи покриває страхівка екологічні ризики?

**Середовище і процедури контролю**

11. Якими є ідеологія й оперативний стиль управлінського персоналу щодо екологічного контролю в цілому (оцінюється аудитором на основі знання суб'єкта господарювання в цілому)?
12. Чи передбачає структура діяльності суб'єкта господарювання розподіл обов'язків з екологічного контролю між окремими особами?
13. Чи є в суб'єкта господарювання екологічна інформаційна система, заснована на вимогах органів регулювання чи власній оцінці екологічних ризиків? Така система може надати, наприклад, інформацію про фактичну кількість викидів і небезпечних відходів, екобаланс, екологічні характеристики продуктів і послуг суб'єкта господарювання, результати інспекцій, проведених правоохоронними органами, інформацію про екологічні проблеми та їх наслідки і про кількість скарг від зацікавлених осіб.
14. Чи є в суб'єкта господарювання Система управління навколишнім середовищем (СЗОД)? Якщо так, то чи була СЗОД сертифікована незалежним органом? Прикладами визнаних стандартів щодо СЗОД є Міжнародний стандарт ISO 14001 і Схема екоменеджменту та аудиту (СЕА) Європейської комісії.
15. Чи опублікував (добровільно) суб'єкт господарювання звіт з екологічної діяльності? Якщо так, то чи був звіт перевірений незалежною третьою стороною?
16. Чи діють процедури контролю для виявлення й оцінки екологічного ризику, для моніторингу дотримання законів і нормативних актів з охорони довкілля і для моніторингу можливих змін у законодавстві з охорони довкілля, що можуть вплинути на суб'єкт господарювання?
17. Чи є в суб'єкта господарювання процедури контролю для роботи зі скаргами працівників або третіх осіб з питань, пов'язаних з охороною довкілля, включаючи проблеми зі здоров'ям?
18. Чи є в суб'єкта господарювання процедури контролю щодо роботи з небезпечними відходами та їх захоронення відповідно до юридичних вимог?
19. Чи застосовуються процедури контролю з виявлення й оцінки екологічних небезпек, пов'язаних з продуктами і послугами суб'єкта господарювання, і відповідна система передачі клієнтам інформації про необхідні профілактичні заходи (за потреби)?



ВИВЧЕННЯ ПИТАНЬ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ОХОРОНОЮ ДОВКІЛЛЯ,  
ПРИ АУДИТОРСЬКІЙ ПЕРЕВІРЦІ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

20. Чи знає управлінський персонал про існування і можливий вплив на фінансові звіти:
- будь-якого ризику виникнення зобов'язання в результаті забруднення землі, ґрунтових вод і водоймищ;
  - будь-якого ризику виникнення зобов'язання в результаті забруднення повітря;
  - незадоволених скарг працівників чи третіх осіб з питань, пов'язаних з охороною довкілля?

## **Процедури по суті для виявлення суттєвих викривлень, що виникають у зв'язку з питаннями, пов'язаними з охороною довкілля**

Мета цього додатка - навести приклади процедур по суті, що їх аудитор може виконати для виявлення суттєвих викривлень, які виникають у зв'язку з питаннями, пов'язаними з охороною довкілля.

Такі приклади включено лише як приблизні зразки, і аж ніяк не передбачається, що всі процедури будуть доцільні в будь-якому певному випадку. Процедури слід коригувати з урахуванням обставин кожного завдання. У деяких випадках аудитор може вважати необов'язковим проведення всіх цих процедур.

Аудитор може визнати за необхідне проконсультуватися з експертом з охорони довкілля, оцінюючи результати процедур перевірок по суті питань, пов'язаних з охороною довкілля. Рішення про залучення фахівця приймається на основі професійного судження з урахуванням обставин і таких питань, як технологічна ситуація, складність і суттєвість розглянутих статей.

### **Загальні положення**

#### *Загальний огляд документації*

1. Розглянути протоколи засідань ради директорів, аудиторських комітетів і будь-яких інших підкомітетів ради, що відповідають за питання, пов'язані з охороною довкілля.
2. Проаналізувати опубліковану інформацію про галузь на предмет питань, пов'язаних з охороною довкілля, що виникли чи можуть виникнути в майбутньому. Розглянути також опубліковані наявні коментарі ЗМІ.
3. Розглянути (за наявності) такі звіти:
  - складені про суб'єкт господарювання експертами з охорони довкілля (такі, як оцінка ділянки або вивчення екологічного впливу);
  - внутрішнього аудиту;
  - “екологічного аудиту”;
  - про перевірку належної дбайливості;
  - складені органами регулювання (і відповідну кореспонденцію);
  - (опубліковані) реєстри чи плани з відновлення ґрунтів після забруднення;
  - про екологічну діяльність, складені суб'єктом господарювання ;
  - листування з правоохоронними органами;
  - листування з юристами суб'єкта господарювання.

## ВИВЧЕННЯ ПИТАНЬ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ОХОРОНОЮ ДОВКІЛЛЯ, ПРИ АУДИТОРСЬКІЙ ПЕРЕВІРЦІ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

### *Використання роботи інших осіб*

4. Якщо залучають експерта з охорони довкілля (наприклад, експерт оцінив характер і ступінь забруднення, розглядаючи альтернативні методи відновлення екології ділянки), а результат визнають чи відображають у фінансових звітах, тоді слід:
  - а) розглянути вплив результатів роботи експерта на фінансові звіти;
  - б) оцінити професійну компетентність і об'єктивність експерта з охорони довкілля;
  - в) одержати достатні й доречні аудиторські докази того, що обсяг роботи експерта з охорони довкілля адекватний цілям аудиту фінансових звітів;
  - г) оцінити доречність використання результатів роботи експерта як аудиторські докази.
5. Якщо внутрішній аудитор розглядав певні екологічні аспекти діяльності суб'єкта господарювання в рамках внутрішнього аудиту, слід розглянути доречність використання результатів роботи внутрішніх аудиторів для аудиторської перевірки фінансових звітів, застосовуючи критерії МСА 610 "Розгляд роботи внутрішнього аудитора".
6. Якщо було проведено "екологічний аудит" і його результати можна вважати аудиторським доказом для цілей аудиту фінансових звітів, слід<sup>1</sup>:
  - а) розглянути вплив результатів "екологічного аудиту" на фінансові звіти;
  - б) оцінити професійну компетентність і об'єктивність "екологічного аудитора (аудиторів)";
  - в) одержати достатні й доречні аудиторські докази того, що обсяг "екологічного аудиту" є адекватним для цілей аудиту фінансових звітів;
  - г) оцінити доречність використання результатів роботи "екологічного аудитора" як аудиторські докази.

### *Страхування*

7. Довідатися про наявне (і колишнє) страхове покриття екологічного ризику й обговорити це питання з управлінським персоналом.

### *Пояснення управлінського персоналу*

8. Одержати письмові пояснення управлінського персоналу про те, що він розглянув вплив питань, пов'язаних з охороною довкілля, на фінансові звіти і не знає про:
  - а) існування будь-яких суттєвих зобов'язань чи непередбачених подій, зумовлених питаннями, пов'язаними з охороною довкілля, у тому

<sup>1</sup> "Екологічний аудит": див. параграф 45.

## ВИВЧЕННЯ ПИТАНЬ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ОХОРОНОЮ ДОВКІЛЛЯ, ПРИ АУДИТОРСЬКІЙ ПЕРЕВІРЦІ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

- числі тими, які впливають з неправомірних (чи можливо неправомірних) дій;
- б) питання, пов'язані з охороною довкілля, що можуть викликати суттєве знецінення активів або
  - в) якщо управлінський персонал знає про існування таких питань, то має бути отримана заява про те, що управлінський персонал повідомив аудитора про всі факти, що цього стосуються.

### *Дочірні підприємства*

- 9. Опитати аудиторів дочірніх компаній з приводу дотримання такими компаніями відповідних місцевих законів і нормативних актів з охорони довкілля та їх можливого впливу на фінансові звіти дочірніх компаній.

### **Активи**

#### *Придбання землі, виробничих потужностей і машин*

- 10. Стосовно операцій з придбання землі, виробничих потужностей і машин, проведених протягом періоду (безпосередньо суб'єктом господарювання або через придбання дочірньої компанії), слід довідатися про процедури належної дбайливості, проведені управлінським персоналом, щоб проаналізувати вплив питань, пов'язаних з охороною довкілля, на призначення ціни покупки, з урахуванням відновлюваних досліджень і зобов'язань з відновлення екології ділянки.

#### *Довгострокові інвестиції*

- 11. Розглянути й обговорити з відповідальними особами фінансові звіти, що стосуються довгострокових інвестицій, а також проаналізувати вплив будь-яких питань, пов'язаних з охороною довкілля, розглянутих у цих звітах, на оцінку інвестицій.

#### *Зменшення корисності активів*

- 12. Довідатися про будь-які заплановані заміни основних засобів (наприклад, у відповідь на зміни в законодавстві з охорони довкілля чи на зміни в комерційній стратегії), оцінити їх вплив на оцінку таких активів чи компанії в цілому.
- 13. Довідатися про політику і процедури оцінювання необхідності зменшення балансової вартості активів у ситуаціях, коли знецінення активів зумовлене питаннями, пов'язаними з охороною довкілля.
- 14. Довідатися про зібрану інформацію, на якій ґрунтуються оцінки і припущення щодо найбільш імовірного результату, для визначення зменшення вартості в результаті знецінення активів.
- 15. Переглянути документацію, що стосується суми можливого знецінення активів, і обговорити таку документацію з управлінським персоналом.

ВИВЧЕННЯ ПИТАНЬ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ОХОРОНОЮ ДОВКІЛЛЯ,  
ПРИ АУДИТОРСЬКІЙ ПЕРЕВІРЦІ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

16. В усіх випадках знецінення активів через екологічні проблеми, які раніше мали місце, слід проаналізувати адекватні припущення, що лежать в основі зменшення відповідних балансових вартостей.

*Відшкодування збитків за позовами*

17. Розглянути можливість відшкодування збитків за позовами у зв'язку з питаннями, пов'язаними з охороною довкілля, відображеними у фінансових звітах.

**Зобов'язання, забезпечення й непередбачені події**

*Повнота зобов'язань, забезпечень і непередбачених подій*

18. Довідатися про політику і процедури, що застосовуються для виявлення зобов'язань, забезпечень чи непередбачених подій, зумовлених питаннями, пов'язаними з охороною довкілля.
19. Довідатися про події чи умови, що можуть призвести до виникнення зобов'язань, забезпечень чи непередбачених подій, зумовлених питаннями, пов'язаними з охороною довкілля, наприклад:
- про порушення законів і нормативних актів з охорони довкілля;
  - про виклик до суду чи штрафи за порушення законів і нормативних актів з охорони довкілля; або
  - про позови й можливі позови у зв'язку зі шкодою, завданою довкіллю.
20. Якщо виявлено витрати на очищення ділянки, майбутні витрати на збирання і відновлення екології ділянки чи штрафи за недотримання законів і нормативних актів з охорони довкілля, довідатися про пов'язані з цим позови (та чи можливі позови взагалі).
21. Попросити надати, а потім переглянути й оцінити листи, отримані від регулювальних органів, з питань, пов'язаних з охороною довкілля, і визначити, чи вказує таке листування на зобов'язання, забезпечення чи непередбачені події.
22. Довідатися про вимоги з очищення ділянки чи наміри з майбутнього очищення і відновлення ділянки щодо всіх об'єктів нерухомості, залишених, куплених чи закритих протягом періоду.
23. Довідатися про будь-які зобов'язання, зумовлені питаннями, пов'язаними з охороною довкілля, і передбачені договором чи законодавством, щодо об'єктів, проданих протягом періоду (і в попередні періоди).
24. Провести аналітичні процедури й розглянути (по змозі) взаємозв'язок між фінансовою інформацією і кількісною інформацією, включеною до екологічних записів суб'єкта господарювання (наприклад, взаємозв'язок між використаною сировиною чи енергією і наявністю відходів чи

ВИВЧЕННЯ ПИТАНЬ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ОХОРОНОЮ ДОВКІЛЛЯ,  
ПРИ АУДИТОРСЬКІЙ ПЕРЕВІРЦІ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

викидів, беручи до уваги зобов'язання суб'єкта господарювання позбавити від відходів і максимального рівня викидів).

*Облікові оцінки*

25. Проаналізувати і протестувати процедуру, що використовується управлінським персоналом для визначення облікових оцінок і відомостей, що розкриваються:
  - а) розглянути адекватність роботи, виконаної експертами з охорони довкілля, якщо вони залучалися до роботи управлінським персоналом, застосовуючи критерії МСА 620 “Використання роботи експерта”;
  - б) розглянути зібрану інформацію, на якій ґрунтувалися облікові оцінки;
  - в) розглянути, чи є інформація значущою, достовірною і достатньою;
  - г) оцінити несуперечність припущень, вихідної інформації, значущих минулих даних і даних галузі;
  - г) розглянути, чи зможуть зміни в бізнесі чи галузі додати значущості іншим факторам з погляду припущень;
  - д) розглянути необхідність залучення експерта з охорони довкілля до аналізу визначених припущень;
  - е) перевірити розрахунки управлінського персоналу для визначення облікових оцінок на основі припущень;
  - е) розглянути, чи розглянув та чи схвалив вищий управлінський персонал суттєві оцінні значення, що стосуються питань, пов'язаних з охороною довкілля.
26. Якщо оцінки управлінського персоналу є невідповідними, одержати незалежну оцінку, що обґрунтовує оцінки управлінського персоналу.
27. Щодо зобов'язань, забезпечення та непередбачених подій, зумовлених питаннями, пов'язаними з охороною довкілля, розглянути, чи є відповідними припущення, що лежать в основі відповідних облікових оцінок.
28. Порівняти оцінки зобов'язань, що стосуються одного об'єкта (наприклад, оцінки з відновлення ділянки чи майбутнього очищення й відновлення ділянки у визначеному місці):
  - а) з оцінками зобов'язань на інших об'єктах зі схожими екологічними проблемами;
  - б) з фактичними витратами у подібних об'єктах;
  - в) з оцінками витрат за екологічними зобов'язаннями, відображеними в ціні реалізації подібних об'єктів, проданих протягом періоду.

## ВИВЧЕННЯ ПИТАНЬ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ОХОРОНОЮ ДОВКІЛЛЯ, ПРИ АУДИТОРСЬКІЙ ПЕРЕВІРЦІ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

### *Огляд документації*

29. Перевірити й оцінити документацію, що обґрунтовує суму екологічного зобов'язання (забезпечення чи непередбаченої події), й обговорити таку документацію з відповідальними особами, наприклад:
- матеріали з питань очищення чи відновлення ділянки;
  - документацію про отримані квоти на очищення чи витрати на майбутнє очищення і відновлення ділянки;
  - листування з юридичним консультантом, що стосується сум позову чи штрафів.

### **Розкриття інформації**

30. Розглянути адекватність розкриття інформації про вплив питань, пов'язаних з охороною довкілля, на фінансові звіти.

**ПОЛОЖЕННЯ З МІЖНАРОДНОЇ  
ПРАКТИКИ АУДИТУ 1012**

**АУДИТ ПОХІДНИХ ФІНАНСОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ**

(чинне Положення)

**ЗМІСТ**

---

	<i>Параграф</i>
Вступ . . . . .	1
Похідні інструменти та діяльність . . . . .	2—7
Відповідальність управлінського персоналу та найвищого управлінського персоналу . . . . .	8—10
Відповідальність аудитора . . . . .	11—15
Знання бізнесу . . . . .	16—20
Основні фінансові ризики . . . . .	21
Твердження, що підлягають розгляду . . . . .	22
Оцінювання ризиків та внутрішній контроль . . . . .	23—65
Процедури по суті . . . . .	66—76
Процедури по суті, пов'язані з твердженнями . . . . .	77—89
Додаткові міркування щодо діяльності з хеджування . . . . .	90—91
Пояснення управлінського персоналу . . . . .	92—93
Інформування управлінського персоналу та найвищого управлінського персоналу . . . . .	94
Глосарій термінів	

---

Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПА) 1012 “Аудит похідних фінансових інструментів” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус ПМПА.

Цей документ був затверджений КМПА для публікації в березні 2001 р.



## Вступ

1. Метою цього Положення з Міжнародної практики аудиту (ПМПА) є надання аудиторів рекомендацій щодо планування та виконання аудиторських процедур для тверджень у фінансових звітах щодо похідних фінансових інструментів (ПФІ). Це ПМПА присвячене аудиторській перевірці похідні фінансові інструментів, що перебувають у володінні кінцевих користувачів, до складу яких уходять банки та інші суб'єкти фінансового сектору, якщо вони є кінцевим користувачем. Кінцевий користувач - це суб'єкт господарювання, який бере участь у фінансовій операції на біржі (чи через брокера) з метою хеджування, контролю за активами і зобов'язаннями чи спекуляції. До кінцевих користувачів насамперед належать корпорації, державні суб'єкти господарювання, організації-інвестори та фінансові установи. Операції кінцевого користувача з похідними інструментами часто пов'язані з продукцією суб'єкта господарювання чи з використанням товару. Коло питань, які стосуються систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, пов'язані з випуском та розміщенням похідних фінансових інструментів, може відрізнятися від проблем, пов'язаних з використанням ПФІ. ПМПА 1006 "Аудит міжнародних комерційних банків" регулює проведення аудиту банків та інших суб'єктів фінансового сектору, а також проведення аудиту в міжнародних комерційних банках, які випускають або розміщують ПФІ.

## Похідні інструменти та діяльність

2. ПФІ стають дедалі складнішими, їх використання більш поширеним, а кількість вимог бухгалтерського обліку щодо надання інформації про справедливую вартість та іншої інформації в фінансових звітах збільшується. Вартість похідні фінансові інструментів може бути нестабільною. Значні та раптові зменшення їх вартості можуть збільшити ризик того, що збиток суб'єкта господарювання, який використовує похідні фінансові інструменти, перевищить суму, відображену в балансі. Крім того, через складність операцій з похідними фінансовими інструментами управлінський персонал може не повністю усвідомлювати пов'язані з ними ризики.
3. Для багатьох суб'єктів господарювання використання похідних фінансових інструментів зменшило ризик зміни курсів обміну валют, відсоткових ставок, товарних цін тощо. З іншого боку, характеристики, властиві похідним фінансовим інструментам та операціям з ними, можуть призвести до збільшення підприємницького ризику деяких суб'єктів господарювання, тим самим збільшуючи аудиторський ризик та створюючи додаткові труднощі для аудитора.
4. "Похідні фінансові інструменти" - це загальний термін, що використовується для багатьох видів фінансових інструментів, вартість

яких залежить від “базових” змінних, таких як ставка відсотка, курс обміну валюти, ціна на цінні папери й товарні ціни. Похідні фінансові інструменти можуть бути твердими (лінійні) або давати право вибору (нелінійні). Лінійні контракти передбачають обов’язкову сплату грошових коштів у майбутньому, а нелінійні мають риси опціону, тобто одна сторона має право, а не зобов’язання, вимагати від іншої сторони виконання її обов’язків відповідно до цього контракту. Деякі національні стандарти бухгалтерського обліку, а також Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, містять визначення похідних фінансових інструментів. Наприклад, МСБО 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка” визначає похідні фінансові інструменти як фінансовий інструмент:

- вартість якого змінюється у відповідь на зміни зазначеної ставки відсотка, цін на цінні папери, товарних цін, валютних курсів, індексу цін чи ставок, кредитного рейтингу чи кредитного індексу та подібних змінних (що їх іноді називають “базовими”);
- який не вимагає початкових чистих інвестицій або вимагає незначних початкових чистих інвестицій порівняно з іншими типами контрактів, які мають подібну реакцію на зміни ринкових умов;
- який відбудеться в майбутньому.

Крім того, різні національні концептуальні основи фінансової звітності і МСБО передбачають різні способи відображення похідних фінансових інструментів у звітності.

5. Найпоширенішими лінійними контрактами є форвардні контракти (наприклад, форвардні валютні контракти та форвардні контракти за відсотковими ставками), ф’ючерсні контракти (наприклад, ф’ючерсний контракт на придбання товару, такого як нафта чи електроенергія) та свопи. Найпоширенішими нелінійними контрактами є опціони, кепи, флори та свопціони. Більш складні похідні фінансові інструменти можуть бути комбінацією характеристик обох категорій.
6. Операції з похідними фінансовими інструментами мають на меті:
  - керування поточними або майбутніми ризиками, пов’язаними з основною діяльністю та фінансовим станом;
  - зайняття відкритих чи спекулятивних позицій для отримання вигоди від очікуваних змін на ринку.

Деякі суб’єкти господарювання можуть займатися похідні фінансові інструментами не лише для збільшення власних грошових коштів, а й у зв’язку з продукцією і використанням товару.

7. Хоча всі фінансові інструменти пов’язані з певним ризиком, похідні фінансові інструменти часто мають особливі риси, які регулюють ризики. Наводимо перелік таких рис:

- зовсім не потрібен (або потрібен незначний) рух грошових коштів до настання строку платежу за угодою;
- основний залишок або інші фіксовані суми не сплачуються і не отримуються;
- потенційні ризики та винагороди можуть бути суттєво більшими, ніж поточні витрати;
- вартість активу або зобов'язання суб'єкта господарювання може перевищити суму похідних фінансових інструментів, відображеного у фінансових звітах, особливо якщо суб'єкт господарювання використовує концептуальну основу фінансової звітності, яка не вимагає відображати похідні фінансові інструменти у фінансових звітах за справедливою ринковою вартістю.

### **Відповідальність управлінського персоналу та найвищого управлінського персоналу**

8. У МСА 200 “Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів” зазначено, що управлінський персонал суб'єкта господарювання несе відповідальність за підготовку і подання фінансових звітів. У процесі підготовки фінансових звітів управлінський персонал робить певні твердження, пов'язані з похідними фінансовими інструментами. До цих тверджень належать (якщо концептуальна основа фінансової звітності того вимагає), твердження, що всі похідні фінансові інструменти, відображені у фінансових звітах, існують, що на дату балансу немає не відображених в обліку похідних фінансових інструментів, що всі похідні фінансові інструменти, відображені у фінансових звітах, були правильно оцінені та подані та що вся необхідна інформація була повністю розкрита у фінансових звітах.
9. Найвищий управлінський персонал, діючи за допомогою управлінського персоналу, несе відповідальність за:
  - розробку та впровадження системи внутрішнього контролю з метою:
    - моніторингу ризику та фінансового контролю;
    - забезпечення обґрунтованої впевненості, що суб'єкт господарювання використовує похідні фінансові інструменти згідно з його політикою управління ризиком;
    - забезпечення відповідності діяльності суб'єкта господарювання відповідним законам та нормативним актам;
  - відповідності бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання концептуальній основі фінансової звітності для забезпечення достовірності відображення похідних фінансових інструментів у фінансових звітах.

10. Аудит фінансових звітів не звільняє управлінський персонал та найвищий управлінський персонал від відповідальності.

### **Відповідальність аудитора**

11. У МСА 200 зазначено, що аудиторська перевірка фінансових звітів має на меті надання аудиторіві можливості висловити думку про те, чи складені ці фінансові звіти, у всіх суттєвих аспектах, відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності. Обов'язком аудитора щодо ПФІ в контексті аудиторської перевірки фінансових звітів, взятих як єдине ціле, є з'ясування того, чи відображаються твердження управлінського персоналу про похідні фінансові інструменти у фінансових звітах, підготовлених відповідно до зазначеної концептуальної основи фінансової звітності, в усіх суттєвих моментах.
12. Аудитор забезпечує розуміння управлінським персоналом суб'єкта господарювання, що метою аудиторської роботи є можливість висловлення думки щодо фінансових звітів. Метою аудиту фінансових звітів не є встановлення адекватності управління ризиком щодо операцій з похідними фінансовими інструментами чи адекватності засобів контролю суб'єкта господарювання за такими операціями. Щоб уникнути непорозуміння, аудитор може обговорити з управлінським персоналом характер та ступінь детальності перевірки операцій з похідними фінансовими інструментами. МСА 210 "Умови завдань з аудиторської перевірки" містить рекомендації щодо погодження умов завдань з аудиторської перевірки з суб'єктом господарювання.

### **Необхідність спеціальних знань та досвіду**

13. МСА 200 вимагає, щоб аудитор дотримувався "Кодексу етики професійних бухгалтерів", виданого Міжнародною федерацією бухгалтерів. Однією з вимог кодексу є надання професійним бухгалтером послуг компетентно й старанно. Крім цього, кодекс вимагає, щоб аудитор володів достатніми професійними знаннями та вміннями для виконання обов'язків з належною ретельністю.
14. Відповідно до вимог МСА 200, аудитор повинен володіти спеціальними вміннями та знаннями, щоб спланувати й провести аудиторські процедури щодо певних тверджень про похідні фінансові інструменти. Спеціальні вміння і знання передбачають розуміння:
  - характеристик діяльності та графіку ризику галузі, до якої належить суб'єкт господарювання;
  - похідних фінансових інструментів, якими користується суб'єкт господарювання, та їхніх характеристик;
  - інформаційної системи суб'єкта господарювання щодо похідних фінансових інструментів, зокрема, послуг організації, що надає послуги. Для цього аудиторіві можуть знадобитися спеціальні вміння й

знання прикладних комп'ютерних програм, якщо значний обсяг інформації про похідні фінансові інструменти передається, обробляється, зберігається (чи якщо доступ до неї здійснюється) за допомогою електронних пристроїв;

- методів оцінювання похідних фінансових інструментів, наприклад, як визначається справедлива вартість: за біржовим курсом або за ціновою моделлю;
- вимог концептуальної основи фінансової звітності до розкриття інформації про похідні фінансові інструменти у фінансових звітах. Похідні фінансові інструменти можуть мати складні характеристики, що потребує від аудитора спеціальних знань та досвіду для визначення правильності їх оцінки, визнання та розкриття згідно з концептуальною основою фінансової звітності. Наприклад, особливості, що інтегровані в контракти та угоди, можуть вимагати окремого обліку, а складні структури ціноутворення можуть підвищити складність припущень, використаних для оцінювання інструменту за справедливою вартістю. Крім того, вимоги концептуальної основи фінансової звітності можуть відрізнятися залежно від виду похідних фінансових інструментів, характеру операції та виду суб'єкта господарювання.

15. Персонал аудиторської фірми, задіяний у виконанні завдання, може мати необхідні вміння та знання для планування та виконання аудиторських процедур, пов'язаних з операціями з похідними фінансовими інструментами. У протилежному випадку аудитор може прийняти рішення про залучення незалежного експерта, який володіє необхідними вміннями та знаннями, для планування й виконання аудиторських процедур, особливо якщо похідні фінансові інструменти дуже складні, або якщо прості похідні фінансові інструменти використовуються у складних ситуаціях, або суб'єкт господарювання займається інтенсивною торгівлею похідними фінансовими інструментами, або оцінювання похідних фінансових інструментів базується на складних моделях. МСА 220 "Контроль якості аудиторської роботи"<sup>1</sup> містить рекомендації щодо контролю за особами, які є асистентами аудитора й допомагають аудиторіві планувати та виконувати аудиторські процедури. МСА 620 "Використання роботи експерта" містить рекомендації щодо використання роботи експерта як аудиторського доказу.

## Знання бізнесу

16. МСА 310 "Знання бізнесу"<sup>2</sup> вимагає від аудитора при проведенні аудиторської перевірки фінансових звітів мати або одержати знання про

<sup>1</sup> МСА 220 "Контроль якості аудиторської роботи" відкликано в червні 2005 р. після набуття чинності МСА 220 "Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації"

<sup>2</sup> МСА 310 "Знання бізнесу" відкликано в грудні 2004 р. після набуття чинності МСА 315 "Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень".

бізнес в обсязі, достатньому для виявлення й розуміння подій, операцій та методів роботи, які, на думку аудитора, можуть суттєво впливати на фінансові звіти, перевірку чи аудиторський висновок. Наприклад, аудитор може скористатися такими знаннями для оцінювання властивого ризику або ризику системи контролю та при визначенні характеру, часу й обсягу аудиторських процедур.

17. Оскільки операції з похідними фінансовими інструментами є вторинними стосовно основної діяльності суб'єкта господарювання, фактори, що впливають на поточну діяльність, також впливатимуть на операції з похідними фінансовими інструментами. Наприклад, через економічні умови, які впливають на ціну сировини, суб'єкт господарювання може укласти ф'ючерсний контракт з метою хеджування вартості запасів. Аналогічно операції з похідними фінансовими інструментами можуть мати суттєвий вплив на діяльність та життєздатність суб'єкта господарювання.

#### **Загальні економічні фактори**

18. Загальні економічні фактори, ймовірно, вплинуть на характер та обсяг операцій суб'єкта господарювання з похідними фінансовими інструментами. Наприклад, якщо ставки відсотка мають тенденцію до підвищення, суб'єкт господарювання може спробувати встановити ефективний рівень ставок відсотка на позики, які він отримує за плаваючою ставкою за допомогою відсоткових свопів. Загальні економічні фактори, які стосуються похідних фінансових інструментів, включають таке:

- загальний рівень економічної активності;
- рівень та динаміку ставок відсотка й доступність джерел фінансування;
- інфляцію та ревальвацію валюти;
- валютні курси та засоби їх контролю;
- особливості ринків, які стосуються похідних фінансових інструментів, використаних суб'єктом господарювання, в тому числі ліквідність та нестабільність кон'юнктури цих ринків.

#### **Галузь**

19. Економічні умови в галузі суб'єкта господарювання, ймовірно, впливатимуть на операції суб'єкта господарювання з похідними фінансовими інструментами. Сезонний чи циклічний характер роботи суб'єкта господарювання ускладнює прогнозування ризиків зміни ставки відсотка, курсу обміну іноземної валюти та ризику незбалансованої ліквідності. Високий темп розвитку або занепаду в галузі суб'єкта господарювання може ускладнити прогнозування рівня активності взагалі та, як наслідок, рівня активності суб'єкта господарювання в

операціях із похідними фінансовими інструментами. Економічні умови, що зумовлюються галуззю суб'єкта господарювання та стосуються операцій з похідними фінансовими інструментами, включають таке:

- ціновий ризик у цій галузі;
- ринок та конкуренція;
- циклічний або сезонний характер діяльності;
- занепад або розвиток діяльності;
- несприятливі умови (наприклад, спад попиту, надлишкова виробнича потужність, значна цінова конкуренція);
- операції з іноземною валютою, валютний ризик.

### **Суб'єкт господарювання**

20. Щоб одержати достатнє розуміння операцій суб'єкта господарювання з похідними фінансовими інструментами для можливості виявлення та розуміння подій, операцій і методів роботи, які, на думку аудитора, можуть суттєво впливати на фінансові звіти, перевірку чи аудиторський висновок, аудитор розглядає:

- *знання та досвід управлінського персоналу і найвищого управлінського персоналу.* Операції з похідними фінансовими інструментами можуть бути складними, і, як правило, лише кілька осіб суб'єкта господарювання повністю їх розуміють. На суб'єктах господарювання, обсяг операцій з похідними фінансовими інструментами яких є незначним, управлінському персоналові може не вистачати досвіду навіть щодо простих операцій з похідними фінансовими інструментами. Більше того, складність різноманітних контрактів та угод створює реальну можливість укласти строкову угоду, навіть не усвідомлюючи цього. За відсутності відповідного досвіду у працівників широке використання похідних фінансових інструментів, особливо складних, збільшує властивий ризик. Це може навести аудитора на думку про те, чи існує належний контроль за управлінським персоналом суб'єкта господарювання, а також вплинути на оцінку аудитором ризику та на його думку з приводу характеру, ступеня детальності та тривалості необхідних аудиторських процедур;
- *доступність своєчасної та достовірної управлінської інформації.* Ризик контролю, пов'язаний із здійсненням операцій з похідними фінансовими інструментами, підвищується з децентралізацією цих операцій. Це насамперед стосується суб'єктів господарювання, які мають кілька підрозділів у різних місцях або навіть у різних країнах. Здійснення операцій з похідними фінансовими інструментами може керуватися централізовано або децентралізовано. Прийняття правильних рішень щодо цих операцій залежить від надходження

точної, достовірної та своєчасної управлінської інформації. Чим більше підрозділів у суб'єкті господарювання і чим ширша їх географія, тим складніше збирати та узагальнювати цю інформацію.

- *мета операцій з похідними фінансовими інструментами.* Операції з похідними фінансовими інструментами розрізняються залежно від їх мети, якою може бути зменшення або запобігання ризику (хеджування) та максимізація прибутку (спекуляція). За всіх інших рівних умов ризик підвищується, якщо максимізація прибутку стає головною метою операції з похідними фінансовими інструментами. Аудитор, виходячи з того, як використовуються похідні фінансові інструменти, визначає, яка мета є головною для суб'єкта господарювання.

## Основні фінансові ризики

21. Аудитор повинен розуміти основні типи фінансового ризику, якого може зазнати суб'єкт господарювання, що використовує похідні фінансові інструменти. До таких ризиків належать:

- а) *ринковий ризик* - це ризик збитків через негативні зміни справедливої вартості. З ним пов'язані такі ризики:
  - Ціновий ризик - це ризик змін рівня цін через зміни ставок відсотка, валютних курсів чи інших факторів, пов'язаних з ринковим коливанням базових ставок, курсів, цін, індексів. Ціновий ризик включає ризик ставки відсотка та валютний ризик;
  - Ризик незбалансованої ліквідності, пов'язаний зі змінами можливості продати чи передати похідні фінансові інструменти. Операції з похідними фінансовими інструментами несуть у собі додатковий ризик, який полягає в тому, що недостатня кількість доступних контрактів або контрагентів може ускладнити процес завершення операції або укладання офсетного контракту. Наприклад, ризик незбалансованої ліквідності може підвищитися, якщо в суб'єкта господарювання виникають труднощі при отриманні необхідних цінних паперів або товару (чи іншого предмета контракту, якщо він є матеріальним).
  - Суб'єкт господарювання може понести збитки, якщо він уклав угоду, базуючись на інформації, отриманій з використанням неправильних моделей оцінювання.
  - Похідні фінансові інструменти, що використовуються для хеджування, несуть у собі додатковий ризик, відомий як базисний ризик. Базис - це різниця між ціною об'єкта хеджування та ціною інструменту хеджування. Базисний ризик полягає в можливості несприятливих змін співвідношення між



ціною об'єкта хеджування та ціною відповідного інструменту хеджування під час дії строкового контракту. Наприклад, недостатня ліквідність об'єкта хеджування чи інструменту хеджування може вплинути на ризик хеджування.

- б) *кредитний ризик* - це ризик часткового або повного невиконання зобов'язань однією зі сторін при настанні строку. Ринкові ціни на деякі похідні фінансові інструменти коливаються; як наслідок, кредитний ризик також коливається. Взагалі, похідні фінансові інструменти є кредитно незахищеним, тільки якщо він має позитивну ринкову вартість. Ця вартість є зобов'язанням контрагента, а тому економічною вигодою, яку можна втратити, якщо контрагент не виконає свого зобов'язання. Більше того, ринкова вартість похідних фінансових інструментів швидко змінюється, змінюючи свою вартість з позитивної на негативну. Потенційні різкі зміни цін разом зі структурою деяких похідних фінансових інструментів також підвищують кредитний ризик. Наприклад, похідні фінансові інструменти з використанням кредиту або похідні фінансові інструменти з тривалим строком виконання можуть призвести до різкого зростання ризику після виконання операції з похідними фінансовими інструментами.

Багато похідних фінансових інструментів продаються і купуються за уніфікованими правилами на біржі (похідні фінансові інструменти, які реалізуються на біржі). Похідні фінансові інструменти, що реалізуються на біржі, як правило захищають від ризику окремих партнерів і заміняють клірингову організацію як партнера-платника. Як правило, учасники організованого обміну врегульовують зміни вартості своїх позицій щоденно, що ще більше зменшує кредитний ризик.

Є й інші методи мінімізації кредитного ризику, наприклад, вимога про заставу від контрагента або визначення кредитного ліміту для кожного контрагента, виходячи з його кредитного рейтингу.

Ризик, пов'язаний з розрахунками, - це ризик того, що одна зі сторін угоди не виконає зобов'язань з розрахунків за контрактом. Один із методів мінімізації цього ризику - укласти угоду своп протягом погодженого терміну, яка дає змогу сторонам компенсувати можливі збитки;

- в) *ризик неплатоспроможності* - це ризик того, що суб'єкт господарювання не матиме наявних коштів для здійснення розрахунків на момент настання строку сплати. Наприклад, несприятлива зміна ціни за ф'ючерсним контрактом може призвести до вимоги про внесення додаткового забезпечення, яке суб'єкт господарювання буде неспроможний виконати через брак оборотних коштів;

- г) *ризик змін у законодавстві* - це ризик того, що суб'єкт господарювання зазнає збитків через закон або положення, яке анулює чи якимось іншим чином завадить виконанню кінцевими користувачами чи їх контрагентами умов контракту або пов'язаних з ним домовленостей про взаємну компенсацію вимог та зобов'язань. Наприклад, ризик змін законодавства з'являється через недостатню документацію за контрактом - нездатність виконати взаємні домовленості про компенсацію через банкрутство, несприятливі зміни у податковому законодавстві або в законодавчих документах, які забороняють суб'єктам господарювання вкладати кошти у певні види похідних фінансових інструментів.

Існують і інші види ризиків, але вони є, як правило, комбінацією вищеназваних видів. Існує також ризик того, що якість товару не задовольнить очікування покупця.

### **Твердження, що підлягають розгляду**

22. Твердження у фінансовій звітності - це твердження управлінського персоналу, явні або неявні, що містяться у фінансових звітах, складених відповідно до концептуальної основи фінансової звітності. Твердження можна поділити на такі категорії:

- *існування*: актив або зобов'язання існують на конкретну дату. Наприклад, похідні фінансові інструменти, відображені у фінансових звітах за допомогою оцінки чи розкриття інформації, існують на дату балансу;
- *права та зобов'язання*: актив або зобов'язання належать суб'єктові господарювання на конкретну дату. Наприклад, суб'єкт господарювання має права та зобов'язання щодо похідних фінансових інструментів, відображених у фінансових звітах;
- *наявність*: операція або подія, які стосуються суб'єкта господарювання, відбулися протягом звітного періоду. Наприклад, фінансова угода (похідні фінансові інструменти), була укладена протягом звітного періоду;
- *повнота*: відсутність необлікованих активів, зобов'язань, операцій або подій, а також нерозкритої інформації про статті. Наприклад, усі похідні фінансові інструменти суб'єкта господарювання відображаються у фінансових звітах шляхом віднесення до певного періоду або розкриття;
- *оцінювання*: актив або зобов'язання обліковуються за відповідною балансовою вартістю. Наприклад, вартість похідних фінансових інструментів, відображених у фінансових звітах за допомогою визнання або розкриття, була визначена відповідно до концептуальної основи фінансової звітності;

- *вимірювання*: операція або подія відображені за належною сумою, доходи і витрати віднесені до відповідного звітного періоду (наприклад, сума, що визначає похідні фінансові інструменти, відображений у фінансових звітах за допомогою визнання або розкриття, була визначена відповідно до концептуальної основи фінансової звітності); та доходи і витрати, пов'язані з похідними фінансовими інструментами, відображеними у фінансових звітах, були віднесені до відповідного звітного періоду;
- *подання та розкриття інформації*: інформація про статтю розкрита, класифікована й описана згідно із застосованою концептуальною основою фінансової звітності. Наприклад, класифікація, опис та розкриття інформації про похідні фінансові інструменти у фінансових звітах здійснюється згідно з вимогами до концептуальної основи фінансової звітності.

## Оцінювання ризиків та внутрішній контроль

23. Аудиторський ризик полягає в можливості висловлення аудитором невідповідної думки, якщо фінансові звіти містять суттєво викривлену інформацію. Аудиторський ризик складається з властивого ризику, ризику системи контролю та ризику невиявлення. Аудитор використовує знання, отримані ним про бізнес суб'єкта господарювання та про основні види фінансового ризику, оцінюючи компоненти фінансового ризику.
24. МСА 400 “Оцінка ризиків та внутрішній контроль”<sup>3</sup> подає рекомендації аудиторів з оцінювання аудиторського ризику та внутрішнього контролю при плануванні та проведенні аудиту фінансових звітів відповідно до МСА. Цей МСА вимагає від аудитора застосування професійного судження для оцінювання аудиторського ризику та розробки аудиторських процедур для забезпечення зменшення ризику до прийнятно низького рівня. Він також вимагає від аудитора наявності знань про системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, достатніх для планування аудиту та здійснення ефективного підходу до його проведення.

### Властивий ризик

25. Властивий ризик - це ризик викривлення залишку на рахунку або класу операцій, який може бути суттєвим, окремо (або в сукупності) з викривленням залишків на інших рахунках або класів операцій, якщо припустити відсутність відповідних заходів внутрішнього контролю.
26. МСА 400 вимагає від аудитора при розробці загального плану аудиторської перевірки оцінити властивий ризик на рівні фінансових звітів. МСА 400 вимагає, щоб аудитор застосовував цю оцінку до

<sup>3</sup> МСА 400 “Оцінка ризиків та внутрішній контроль” відкликано в грудні 2004 р. після набуття чинності МСА 315 “Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень” та МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків”.

рахунків зі значними залишками або до класів операцій на рівні тверджень фінансової звітності або припустив, що властивий ризик завищений для цього твердження.

27. МСА 400<sup>4</sup> дає рекомендації аудиторів щодо застосування професійних знань для оцінювання численних факторів, що впливають на оцінку властивого ризику. До таких факторів належать:

- *загальноекономічна та комерційна мета використання похідних фінансових інструментів суб'єктом господарювання.* Аудитор повинен розуміти характер бізнесу суб'єкта господарювання та загальноекономічну і комерційну мету операцій з похідними фінансовими інструментами, оскільки все це впливає на прийняття рішення суб'єктом господарювання: купувати, продавати чи утримувати похідні фінансові інструменти;
- *операції з похідними фінансовими інструментами охоплюють такі, що спрямовані на зменшення або усунення ризику (хеджування) та такі, що мають на меті збільшення прибутку (спекуляція).* Властиві ризики, пов'язані з похідними фінансовими інструментами, придбаними для хеджування, суттєво відрізняються від тих, що пов'язані зі спекулятивним інвестуванням;
- *складність окремих видів похідних фінансових інструментів.* Чим складніший похідні фінансові інструменти, тим складніше визначити його справедливу вартість. Інформація про справедливу вартість деяких похідних фінансових інструментів, таких як біржові опціони, можна отримати з незалежних джерел, наприклад, з фінансових публікацій, а також від брокерів і дилерів, не пов'язаних із суб'єктом господарювання. Проте визначити справедливу вартість дуже важко, якщо операція була змінена для задоволення індивідуальних потреб контрагентів. Якщо ці похідні фінансові інструменти не є предметом регулярного обміну або продаються і купуються на ринку, який не має опублікованих або котируваних курсів, управлінський персонал може використати цінову модель для визначення справедливої вартості. Ризик оцінювання існує щодо можливості неправильно визначити справедливу вартість. Ризик моделі, який є складовою ризику оцінювання, існує при використанні моделей (на противагу котируванню) для визначення справедливої вартості похідних фінансових інструментів. Ризик моделі пов'язаний з недосконалістю та суб'єктивністю даних моделей та відповідних припущень. Ризик оцінювання і ризик моделі підвищують властивий ризик твердження оцінювання певних похідних фінансових інструментів;
- *обмін грошових коштів як частина операції, що призвела до появи похідних фінансових інструментів.* Багато похідних фінансових

<sup>4</sup> Див. виноску 3.

інструментів не потребують обміну грошових коштів на початку строку дії угоди або передбачають угоди, відповідно до яких здійснюються нерегулярні чи прикінцеві переміщення грошових коштів. Існує великий ризик, що такі контракти не будуть визнані або будуть лише частково визнані та відображені у фінансових звітах, збільшуючи властивий ризик невідповідності твердження щодо повноти інформації про похідні фінансові інструменти;

- *досвід суб'єкта господарювання з похідними фінансовими інструментами.* Значний обсяг операцій з похідними фінансовими інструментами без відповідного досвіду працівників суб'єкта господарювання збільшує властивий ризик. Працівники, що мають справу з похідними фінансовими інструментами, повинні володіти певним досвідом у цій сфері. До таких працівників належать: найвищий управлінський персонал суб'єкта господарювання; працівники, які є ініціаторами здійснення суб'єктом господарювання операцій з похідними фінансовими інструментами (далі - дилери); працівники, які займаються вивченням ризиків, а також бухгалтери та операційний персонал, відповідальний за облік і розрахунки за цими операціями. До того ж, управлінський персонал більш схильний не надавати значної уваги веденню належного бухгалтерського обліку та розкриттю нечастих операцій з похідними фінансовими інструментами;
- *похідні фінансові інструменти, інтегровані з основним контрактом.* Управлінський персонал може не виявити інтегровані похідні фінансові інструменти, що збільшує властивий ризик стосовно твердження повноти у фінансових звітах щодо цих похідних фінансових інструментів;
- *вплив зовнішніх факторів на відповідність твердження.* Наприклад, підвищення кредитного ризику, пов'язане із суб'єктами господарювання, які функціонують у галузях, що занепадають, підвищує ризик стосовно твердження оцінки щодо певних похідних фінансових інструментів. Окрім цього, суттєві зміни або нестабільність ставок відсотка підвищують властивий ризик оцінювання похідних фінансових інструментів, вартість яких зазнає суттєвого впливу ставок відсотка;
- *продаж похідних фінансових інструментів на національних біржах або за межі країни.* Стосовно похідних фінансових інструментів, які продаються на міжнародних біржах, існує підвищений властивий ризик через різниці в курсах обміну валют чи відмінності між економічними умовами. Ці умови впливають на відповідність тверджень прав та зобов'язань, а також на оцінки.

28. Багато похідних фінансових інструментів несуть у собі ризик того, що збиток може перевищити суму, за якою похідні фінансові інструменти відображається у балансі, якщо така є (позабалансовий ризик). Наприклад,

раптове падіння ринкової ціни товару може змусити суб'єкт господарювання анулювати форвардну позицію за цим товаром. Іноді потенційні збитки можуть бути достатніми, щоб створити сумнів щодо здатності суб'єкта господарювання додержуватися принципу безперервності. МСА 570 "Безперервність" установлює стандарти та подає рекомендації щодо відповідальності аудитора при аудиторській перевірці фінансових звітів, беручи до уваги принцип безперервності, що використовується при підготовці фінансових звітів. Суб'єкт господарювання може провести аналіз чутливості або аналіз динаміки вартості інструменту для оцінювання гіпотетичного впливу ринкових ризиків на похідні фінансові інструменти. Аудитор може розглядати дані цих видів аналізу при визначенні надійності оцінювання управлінським персоналом здатності суб'єкта господарювання додержуватися принципу безперервності.

### Особливості бухгалтерського обліку

29. Метод бухгалтерського обліку, що застосовується на суб'єкті господарювання, впливає на певні аудиторські процедури, а тому є суттєвим. Бухгалтерський облік похідних фінансових інструментів може залежати від того, чи є похідні фінансові інструменти інструментом хеджування та чи є хеджування ефективним. Наприклад, МСБО 39 вимагає від суб'єктів господарювання відображати зміни справедливої вартості похідних фінансових інструментів як прибуток або збиток у поточному періоді. Якщо похідні фінансові інструменти є частиною відносин хеджування, що відповідає певним критеріям, ці відносини треба обліковувати за спеціальним методом обліку, який визнає вплив офсетної угоди на чистий прибуток або збиток. Оскільки похідні фінансові інструменти та об'єкт хеджування економічно пов'язані, доцільно відображати прибутки або збитки від операцій з похідними фінансовими інструментами в одному обліковому періоді з прибутками або збитками від об'єкта хеджування. У деяких операціях зміни справедливої вартості є компонентом поточного прибутку або збитку. В інших - ці зміни спочатку проявляються як зміни власного капіталу, а коли відбувається заключна операція - як зміни прибутків чи збитків.
30. Щодо похідних фінансових інструментів, які використовуються для хеджування, існує ризик змін на ринку, які роблять його неефективним і призводять до невиконання його умов. Наприклад, МСБО 39 вимагає, щоб поточні прибутки та збитки за ф'ючерсним контрактом, укладеним з метою хеджування майбутнього придбання запасів, відображалися як зміни в акціонерному капіталі, а загальні прибутки та збитки відносилися на фінансовий результат того ж періоду (періодів), що й застрахована хеджуванням операція. Будь-яка невідповідність між змінами спотової ціни товару за ф'ючерсним контрактом та кінцевими змінами вартості пов'язаних з ним придбанням запасів зменшує ефективність хеджування. Причиною невідповідності може бути різна віддаленість місць поставки

придбаних активів та ф'ючерного контракту, використаної для хеджування даної операції. Наприклад, вартість поставки може варіюватися залежно від місця призначення. Невідповідності можуть бути спричинені й різницею в часових параметрах між виконанням об'єкта хеджування та інструменту хеджування або кількісних та якісних параметрів. МСБО 39 вимагає, щоб збиток від зміни вартості інструменту хеджування відносився безпосередньо на фінансовий результат. Якщо хеджування оцінюється як неефективне, воно не відповідає критеріям обліку хеджування. Продовження обліку хеджування за спеціальним методом призвело б до того, що доходи та витрати від похідних фінансових інструментів не були б відображені у фінансовому результаті за період. Складність обліку похідних фінансових інструментів збільшує властивий ризик щодо тверджень подання та розкриття інформації про ці похідні фінансові інструменти.

### Особливості системи бухгалтерського обліку

31. МСА 400<sup>5</sup> вимагає від аудитора розуміння системи бухгалтерського обліку. Для цього аудитор вивчає побудову системи бухгалтерського обліку, зміни, внесені до системи, та її функціонування. Обсяг використання похідних фінансових інструментів суб'єктом господарювання та відносна складність цих фінансових інструментів є важливими детермінантами потрібного рівня складності як інформаційної системи суб'єкта господарювання (в тому числі системи бухгалтерського обліку), так і процедур контролю.
32. Деякі інструменти потребують великої кількості бухгалтерських записів. Хоча система бухгалтерського обліку, яка використовується для рознесення операцій з похідними фінансовими інструментами на рахунках, вимагатиме, ймовірно, й певного втручання бухгалтерії, що ведеться вручну, бажано, щоб це втручання було мінімальним. При укладанні операцій з похідними фінансовими інструментами система бухгалтерського обліку також ускладнюється. Оскільки це не завжди трапляється, аудиторіві треба бути готовим до можливої потреби зміни аудиторського підходу, якщо система бухгалтерського обліку або її елементи виявляються недостатньо ефективними.

### Середовище контролю

33. Середовище контролю впливає на загальну атмосферу на суб'єкті господарювання та на свідоме ставлення працівників до контролю. Середовище є основою для всіх інших компонентів внутрішнього контролю, воно забезпечує дисципліну та структуру. Середовище контролю має всебічний вплив на структуру ділової активності, визначення цілей та оцінку ризиків.

<sup>5</sup> Див. виноску 3.

34. МСА 400<sup>6</sup> вимагає від аудитора розуміння середовища контролю, достатнього для оцінювання ставлення управлінського персоналу, найвищого управлінського персоналу та їхніх дій щодо внутрішнього контролю суб'єкта господарювання і його ролі.
35. Розгляд аудитором загального ставлення управлінського персоналу до операцій з похідними фінансовими інструментами та поінформованості про ці операції потрібне для розуміння середовища контролю, в тому числі змін, що в ньому відбуваються. Завданням найвищого управлінського персоналу є визначення відповідного ставлення до ризиків. Роль управлінського персоналу полягає в управлінні та контролі за схильністю суб'єкта господарювання до цих ризиків. Аудитор з'ясовує, як середовище контролю за похідними фінансовими інструментами реагує на оцінку ризику, надану управлінським персоналом. Для управління та контролю за ризиком суб'єкта господарювання повинен мати структуру, яка:
- є відповідною та узгоджується зі ставленням суб'єкта господарювання до ризику, як це визначено найвищим управлінським персоналом;
  - визначає рівні затвердження для санкціонування різних видів інструментів та операцій, які можна проводити, і мету цих операцій. Дозволені інструменти та рівні затвердження повинні відображати досвід працівників, які здійснюють операції з похідними фінансовими інструментами;
  - установлює відповідні обмеження щодо максимально можливого ризику кожного типу (в тому числі затверженого контрагента). Рівні припустимого ризику залежать від типу ризику або контрагента;
  - передбачає незалежний та своєчасний моніторинг фінансових ризиків та процедур контролю;
  - передбачає незалежне та своєчасне звітування про ризики та результати операцій з похідними фінансовими інструментами при управлінні ризиком.
36. Управлінський персонал має встановити необхідні інструкції, щоб бути впевненими, що операції з похідними фінансовими інструментами задовольняють потреби суб'єкта господарювання. Установлюючи ці інструкції, управлінський персонал повинен чітко визначити, якою мірою дозволено працівникам, що відповідають за діяльність з похідними фінансовими інструментами, брати участь в ринках похідних фінансових інструментів. Після цього управлінський персонал може застосовувати відповідні системи для управління та контролю за ризиками. Заслужують на увагу три складові середовища контролю через їх

<sup>6</sup> Див. виноску 3.



потенційний вплив на заходи контролю за операціями з похідними фінансовими інструментами:

- *вказівка від управлінського персоналу або найвищого управлінського персоналу.* Управлінський персонал відповідальний за надання вказівок (за допомогою чітко визначеної політики) на купівлю, продаж та утримання похідних фінансових інструментів. Така політика повинна починатися з чітко висловлених цілей щодо управління ризиком та аналізу доступних альтернатив інвестицій та хеджування. Потім розробляють політику та процедури, які враховують:
  - рівень досвідченості управлінського персоналу;
  - складність систем внутрішнього контролю та моніторингу;
  - структуру активів та зобов'язань;
  - здатність суб'єкта господарювання підтримувати ліквідність та покривати втрати капіталу;
  - види похідних фінансових інструментів, які, на думку управлінського персоналу, відповідають його цілям (наприклад, використовуються похідні фінансові інструменти для спекуляції або хеджування);

Політика суб'єкта господарювання щодо купівлі, продажу та утримання похідних фінансових інструментів має узгоджуватися з прийнятою на суб'єкті господарювання політикою управління ризиком та досвідом працівників суб'єкта господарювання.

- *розподіл обов'язків та призначення персоналу.* Операції з похідними фінансовими інструментами можна поділити на:
  - прийняття рішення про участь суб'єкта господарювання в операції (дилерство);
  - ініціювання платежів та отримання грошових надходжень (розрахунки);
  - правильне занесення всіх операцій до реєстрів бухгалтерського обліку, включаючи оцінку похідних фінансових інструментів.

Між цими службами повинен існувати розподіл обов'язків. Якщо суб'єкт господарювання має невеликі розміри та чисельність персоналу, щоб належно розподілити обов'язки, то управлінський персонал має активніше контролювати операції з похідними фінансовими інструментами.

На деяких суб'єктах господарювання встановлено четверту службу - контроль ризику, яка здійснює моніторинг операцій з похідними фінансовими інструментами та звітує. Прикладами основних обов'язків у цій сфері є:

## АУДИТ ПОХІДНИХ ФІНАНСОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ

- встановлення та контроль політики управління ризиком;
- визначення ліміту ризику;
- розробка плану дій у випадку незвичайної ситуації та аналіз чутливості портфелів цінних паперів суб'єкта господарювання, у тому числі аналіз незвичайних змін позицій;
- огляд та аналіз нових похідних фінансових інструментів.

Якщо на суб'єкті господарювання немає спеціальної служби, яка б здійснювала контроль ризику, моніторинг та звітування про операції з похідними фінансовими інструментами може бути одним із завдань бухгалтерської служби суб'єкта господарювання або входити до загальних обов'язків управлінського персоналу:

- чи поширюється загальне середовище контролю на працівників, що відповідають за похідні фінансові інструменти. На суб'єкті господарювання може існувати культура контролю, яка головним чином зосереджена на підтриманні високого рівня організації системи внутрішнього контролю. Через складність деяких операцій з цінними паперами та похідними фінансовими інструментами ця культура може не охоплювати групу працівників, відповідальних за операції з похідними фінансовими інструментами. Крім того, через ризики, пов'язані з похідними фінансовими інструментами, управлінський персонал може встановити жорсткіший контроль за діяльністю, пов'язаною зі здійсненням операцій з похідними фінансовими інструментами, ніж за іншими сферами діяльності суб'єкта господарювання.
37. Деякі суб'єкти господарювання можуть мати систему заохочень для осіб, відповідальних за операції з похідними фінансовими інструментами. У таких ситуаціях аудитор розглядає обсяг інструкцій, лімітів та засобів контролю, встановлених для того, щоб переконатися, що ця система не призводить до появи операцій, які не відповідають цілям стратегії суб'єкта господарювання щодо управління ризиками.
38. Якщо суб'єкт господарювання використовує засоби електронної комерції для здійснення операцій з похідними фінансовими інструментами, він повинен застосовувати відповідні заходи безпеки та контролю електронної мережі.

### **Завдання контролю та процедури контролю**

39. Внутрішній контроль за операціями з похідними фінансовими інструментами має на меті запобігти виникненню проблем, які заважають суб'єктові господарювання досягти поставлених цілей, або виявити такі проблеми. Ці завдання можуть стосуватися операційної діяльності, фінансової звітності або відповідності, а внутрішній контроль є необхідним для запобігання виникненню проблем у будь-якій з перерахованих сфер та виявленню таких проблем.

40. МСА 400<sup>7</sup> вимагає від аудитора отримати знання про процедури контролю, достатні для планування аудиту. Ефективні процедури контролю за похідними фінансовими інструментами, як правило, включають адекватний розподіл обов'язків, моніторинг управління ризиками, нагляд управлінського персоналу та інші процедури, розроблені з метою забезпечення належного рівня контролю. До таких цілей контролю належать:

- *санкціоноване виконання.* Операції з похідними фінансовими інструментами здійснюються відповідно до політики, затвердженої управлінським персоналом суб'єкта господарювання;
- *повна та точна інформація.* Інформація про похідні фінансові інструменти, у тому числі про їх справедливу вартість, обліковується своєчасно, є повною та точною на вході до системи бухгалтерського обліку, а також належно класифікується, відображається й розкривається;
- *запобігання виникненню помилок та їх виявлення.* Запобігання виникненню або виявлення викривлень у процесі обробки бухгалтерської інформації про похідні фінансові інструменти є своєчасним;
- *безперервний моніторинг.* Операції з похідними фінансовими інструментами підлягають безперервному моніторингу для визнання та вимірювання подій, що впливають на відповідні твердження у фінансових звітах;
- *оцінювання.* Зміни вартості похідних фінансових інструментів відображаються в обліку, а інформація щодо них надається тільки належним з точки зору операційної діяльності та контролю особам. Оцінювання може бути частиною безперервного моніторингу.

До того ж, у разі використання похідних фінансових інструментів для страхування фінансових ризиків внутрішній контроль необхідний для контролю відповідності цих похідні фінансові інструменти критеріям обліку хеджування і на початковій стадії, і протягом усього їх використання.

41. Через те, що рівень складності внутрішнього контролю пов'язаний з продажем, купівлею та зберіганням похідних фінансових інструментів, він буде змінюватися залежно від:

- складності похідних фінансових інструментів та властивого їм ризику - складніші операції з похідними фінансовими інструментами потребуватимуть складніших систем;
- ризику, пов'язаного з операціями з похідними фінансовими інструментами щодо капіталу суб'єкта господарювання;

<sup>7</sup> Див. виноску 3.

- обсягу операцій - суб'єкти господарювання, які здійснюють незначний обсяг операцій з похідними фінансовими інструментами, потребуватимуть простіших систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.
42. Залежно від ускладнення операцій з похідними фінансовими інструментами ускладнюється і внутрішній контроль. У деяких випадках суб'єкт господарювання, починаючи фінансові операції нових типів, не вносить змін у систему внутрішнього контролю.
  43. На великих суб'єктах господарювання облік операцій з похідними фінансовими інструментами та своєчасності розрахунків за ними ведуться за допомогою складних комп'ютерно-інформаційних систем. Складніші комп'ютерні системи можуть автоматично здійснювати рознесення по клірингових рахунках з метою моніторингу руху грошових коштів. Належні заходи контролю за обробкою забезпечать правильне відображення операцій з похідними фінансовими інструментами в облікових реєстрах суб'єкта господарювання. Комп'ютерні системи можуть бути розраховані на складання звітів про відхилення, щоб привернути увагу управлінського персоналу до ситуацій, в яких за використання похідних фінансових інструментів були порушені обмеження, встановлені суб'єктом господарювання, або обмеження щодо операцій з певними контрагентами. Навіть за використання складних комп'ютерних систем можливе ненадання повної інформації про операції з похідними фінансовими інструментами.
  44. Похідні фінансові інструменти за своїм характером можуть передбачати отримання та сплату значних сум грошових коштів. Часто такі переведення коштів відбуваються при настанні строку сплати. У багатьох випадках банк отримує лише інструкції щодо виплати або повідомлення про отримання коштів. Деякі суб'єкти господарювання можуть скористатися системою електронного переказу коштів. У таких системах використовуються складні засоби контролю у вигляді паролів або верифікації, стандартні шаблони для платежів, а також технічні пристрої для здійснення операцій з грошовими коштами. МСА 401 "Аудит у середовищі комп'ютерних інформаційних систем"<sup>8</sup> вимагає від аудитора розглянути вплив середовища комп'ютерно-інформаційних систем (КІС) на аудит та одержати уявлення про значущість і складність операцій КІС, а також про доступність даних для використання в аудиторській перевірці. Аудитор одержує розуміння про методи переведення грошей, а також їх переваги і недоліки, адже це вплине на кількість ризиків, з якими стикається суб'єкт господарювання, і, відповідно, на оцінку аудиторського ризику.

<sup>8</sup> МСА 401 "Аудит у середовищі комп'ютерних інформаційних систем" відкликано в грудні 2004 р. після набуття чинності МСА 315 "Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень" та МСА 330 "Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків".

45. Регулярні звіряння є важливим компонентом контролю операцій з похідними фінансовими інструментами. Офіційні звіряння мають проводитися регулярно для забезпечення дилерів адекватною та точною інформацією про позиції до того, як суб'єкт господарювання за їх допомогою укладе угоду. Звіряння повинні належним чином документуватися та аналізуватися незалежними особами. Наводимо деякі з важливих видів процедур звіряння, пов'язаних з операціями з похідними фінансовими інструментами:
- звіряння даних дилерів з даними, що використовуються у процесі безперервного моніторингу;
  - звіряння книг аналітичного обліку, в тому числі комп'ютерних, з головною книгою;
  - звіряння всіх клірингових та банківських рахунків і звітів брокерів для ідентифікації та погашення всіх заборгованостей;
  - звіряння даних бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання з даними організацій, що надають послуги (за потреби).
46. У записях суб'єкта господарювання про укладання угоди має бути чітко зазначено характер та мету індивідуальних операцій разом з правами та обов'язками, що виникають у результаті укладання кожного похідного фінансового інструмента. Крім основної фінансової інформації (наприклад, щодо умовної суми), записи суб'єкта господарювання про укладання угоди повинні містити:
- інформацію про дилера;
  - інформацію про особу, яка реєструє операцію, якщо ця особа не є дилером;
  - дату та час операції;
  - характер та мету операції, в тому числі чи є хеджування ризикованих капіталовкладень метою операції;
  - інформацію про відповідність вимогам бухгалтерського обліку, пов'язаним з хеджуванням (за потреби), до таких вимог належать:
    - визначення операції як хеджування, в тому числі встановлення його виду;
    - зазначення критеріїв, використаних для оцінювання ефективності хеджування;
    - зазначення об'єкта хеджування у відносинах хеджування.
47. Дані про операції з похідними фінансовими інструментами можуть міститися в базі даних, реєстрі чи книзі аналітичного обліку. Контрагенти потім перевіряють ці джерела і надають незалежні підтвердження

правильності записів. Ці дані часто використовуються для надання з метою управління ризиками облікової інформації (в тому числі інформації для складання фінансових звітів) разом з іншою інформацією, такою як звіти про ризикованість операцій. Тому важливим є підтримання належного контролю за введенням, обробкою та зберіганням даних про угоди - незалежно від того, де вони перебувають - у базі даних, реєстрі чи книзі аналітичного обліку.

48. Головним засобом контролю за повнотою даних про операції з похідними фінансовими інструментами є порівняння незалежних підтверджень з боку контрагента з даними суб'єкта господарювання. Треба звернутися до контрагентів з проханням надіслати підтвердження безпосередньо працівникам суб'єкта господарювання, які є незалежними від дилерів, щоб не допустити приховування цими дилерами підтверджень та операцій. Крім того, треба порівняти всі деталі з даними суб'єкта господарювання. Незалежні від дилера працівники повинні з'ясувати причини всіх винятків, що містяться у підтвердженнях, та всі причини ненадання підтвердження.

#### **Роль внутрішнього аудиту**

49. Частиною оцінювання внутрішнього контролю є розгляд аудитором ролі внутрішнього аудиту. Знання та вміння, необхідні для розуміння та аудиторської перевірки використання суб'єктом господарювання похідних фінансових інструментів у цілому, дуже відрізняються від тих, що потрібні при аудиті інших видів діяльності суб'єкта господарювання. Незалежний аудитор з'ясує, якими знаннями та вміннями володіють внутрішні аудитори для контролю і як вони фактично контролюють діяльність суб'єкта господарювання у сфері похідних фінансових інструментів.
50. На багатьох суб'єктах господарювання робота внутрішніх аудиторів складає суттєву частину внутрішнього контролю, що дає змогу управлінському персоналові аналізувати та оцінювати процедури контролю, пов'язані з похідними фінансовими інструментами. Результати роботи внутрішніх аудиторів можуть допомогти незалежному аудиторів оцінити ефективність системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, а отже, й ризику контролю. Робота внутрішніх аудиторів є особливо цінною в таких сферах:
- розробка загального огляду обсягу використання похідних фінансових інструментів;
  - аналіз відповідності політики і процедур та узгодженість управлінського персоналу з ними;
  - аналіз ефективності процедур контролю;

- аналіз системи бухгалтерського обліку, в якій обробляються операції з похідними фінансовими інструментами;
  - аналіз систем, пов'язаних з операціями з похідними фінансовими інструментами;
  - забезпечення повного розуміння всіма працівниками суб'єкта господарювання цілей управління похідними фінансовими інструментами, особливо в операційних підрозділах, де існує найбільша ймовірність виникнення ризиків;
  - з'ясування, чи була здійснена ідентифікація, оцінювання та управління новими ризиками, що пов'язані з похідними фінансовими інструментами;
  - оцінювання того, чи ведеться облік похідних фінансових інструментів відповідно до концептуальної основи фінансової звітності, в тому числі (за потреби) з'ясування відповідності похідних фінансових інструментів, що використовуються для хеджування, критеріям бухгалтерського обліку хеджування;
  - проведення регулярних перевірок;
    - для надання управлінському персоналові впевненості, що похідні фінансові інструменти належним чином контролюються;
    - для забезпечення ідентифікації, оцінювання та управління новими ризиками та використанням похідних фінансових інструментів для управління ним.
51. Певні аспекти внутрішнього аудиту можуть бути корисними для визначення характеру, розрахунку часу та обсягу зовнішніх аудиторських процедур. Якщо це так, незалежний аудитор, складаючи план аудиту, одержує розуміння заходів внутрішнього контролю та попередньо оцінює роботу внутрішніх аудиторів. Якщо незалежний аудитор має намір використати конкретні результати роботи внутрішніх аудиторів, він проводить їх перевірку на предмет адекватності його цілям. Рекомендації з перевірки таких результатів наведено в МСА 610 “Розгляд роботи внутрішнього аудитора”.

### **Організації, що надають послуги**

52. Суб'єкти господарювання можуть скористатися послугами організацій, що надають послуги, для ініціювання придбання чи продажу похідних фінансових інструментів або ведення обліку операцій з похідними фінансовими інструментами.
53. Використання послуг таких організацій може посилити контроль за похідними фінансовими інструментами. Наприклад, персонал організації, що надає послуги, може мати більший досвід роботи з

похідними фінансовими інструментами, ніж управлінський персонал суб'єкта господарювання. Використання організацій, що надають послуги, може також уможливити більший розподіл обов'язків. З іншого боку, використання таких організацій збільшує ризик через те, що має іншу культуру контролю або обробляє операції не на самому суб'єкті господарювання.

54. МСА 402 “Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги” подає рекомендації аудиторів щодо суб'єкта господарювання, який ним перевіряється, якщо він користується послугами організацій, що надають послуги. МСА 402 вимагає від аудитора з'ясувати (плануючи аудит та розробляючи ефективний аудиторський підхід), як використання організацій, що надають послуги, впливає на системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю на суб'єкті господарювання. МСА 402 містить подальші рекомендації з аудиту суб'єктів господарювання, які використовують організації, що надають послуги. При застосуванні МСА 402 до організації, що надає послуги та бере участь в операціях з похідними фінансовими інструментами, аудитор розглядає, як така організація впливає на системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.
55. Через те, що організації, що надають послуги, часто виступають у ролі консультантів з інвестицій, аудитор може визначити ризики, пов'язані з ними, у тому числі:
- як проводиться моніторинг їхніх послуг;
  - процедури, що використовуються для захисту цілісності та конфіденційності інформації;
  - заплановані заходи щодо непередбачених витрат;
  - будь-які питання щодо зв'язаних сторін, які можуть виникнути через укладання організацією, що надає послуги і водночас є зв'язаною стороною, власної угоди з похідними фінансовими інструментами з суб'єктом господарювання.

### **Ризик контролю**

56. Ризик контролю - це ризик того, що можливим викривленням залишку на рахунку або класу операцій, які можуть бути суттєвими (окремо чи разом з викривленнями залишків на інших рахунках або класів операцій), не можна буде своєчасно запобігти або виявити й виправити їх за допомогою систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.
57. МСА 400<sup>9</sup> вимагає від аудитора (після одержання знань про системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю суб'єкта

<sup>9</sup> Див. виноску 3.



господарювання) здійснити попереднє оцінювання ризику контролю на рівні тверджень, для кожного суттєвого сальдо рахунку або класу операцій. МСА 400 вимагає від аудитора оцінити ризик контролю щодо твердження у фінансових звітах як високий, крім випадків, коли аудитор:

- а) може ідентифікувати заходи внутрішнього контролю щодо твердження, які з високою ймовірністю можуть запобігти суттєвому викривленню або виявити та виправити його;
  - б) планує провести тести контролю з метою підтвердження оцінки.
58. Розробляючи підхід до аудиту, аудитор бере до уваги попередню оцінку ризику контролю (разом з оцінкою властивого ризику) для визначення характеру, розрахунку часу та обсягу суттєвих процедур щодо тверджень у фінансових звітах.
59. Прикладами міркувань, які можуть вплинути на оцінку ризику контролю аудитором, є:
- чи відповідають політика та процедури, які регулюють операції з похідними фінансовими інструментами, цілям управлінського персоналу;
  - як управлінський персонал інформує інших працівників про заходи контролю;
  - як управлінський персонал отримує інформацію про похідні фінансові інструменти;
  - як управлінський персонал переконується в тому, що заходи контролю за похідними фінансовими інструментами функціонують, як планувалося.
60. МСА 400 вимагає, щоб аудитор до того, як закінчити аудиторську перевірку, ґрунтуючись на результатах процедур перевірки по суті та інших аудиторських доказах, проаналізував, чи було підтверджено оцінку ризику контролю.
61. Оцінювання ризику контролю залежить від професійного судження аудитора щодо якості середовища контролю та процедур контролю, що застосовуються. При прийнятті рішення про характер, розрахунок часу та обсяг тестів контролю аудитор аналізує такі фактори:
- важливість операцій з похідними фінансовими інструментами для суб'єкта господарювання;
  - характер, частота та обсяг операцій з похідними фінансовими інструментами;
  - потенційний ефект виявлення слабких місць у процедурах контролю;
  - типи заходів контролю, що тестуються;

- частота проведення даних заходів контролю;
- докази використання цих заходів.

### **Тести контролю**

62. Аудиторів треба одержати аудиторські докази за допомогою проведення тестів контролю для підтвердження будь-якої оцінки ризику контролю, яка менша високої. Незважаючи на оцінку ризику контролю, надану аудитором, може статися, що суб'єкт господарювання здійснює обмежену кількість операцій з похідними фінансовими інструментами або що ці інструменти є дуже важливими для суб'єкта господарювання в цілому. В таких випадках процедури по суті (іноді у поєднанні з тестами контролю) можуть бути адекватнішими.
63. Генеральна сукупність, з якої обираються дані для детального тестування, не обмежується бухгалтерською інформацією. Іншими джерелами є, наприклад, підтвердження від контрагентів та квитанції про попередню реєстрацію біржових операцій, що їх застосовують з метою тестування можливості існування незареєстрованих операцій.
64. Тести контролю виконуються з метою одержання аудиторських доказів щодо ефективності: а) структури систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, тобто того, наскільки добре вони організовані з погляду запобігання суттєвим викривленням або виявленню і виправленню таких викривлень; б) застосування засобів внутрішнього контролю протягом періоду, що розглядається. Основні процедури можуть включати оцінювання (при найприйнятнішому обсязі вибірки інформації) того, чи:
- використовувалися похідні фінансові інструменти відповідно до політики, за попередньо узгодженими інструкціями та лише з дозволу управлінського персоналу;
  - приймалися рішення належним чином та чи зрозумілі причини ініціювання певних операцій;
  - були операції здійснені в рамках політики суб'єкта господарювання щодо операцій з похідними фінансовими інструментами, зокрема, чи дотримувалися терміни та ліміти операцій з іноземними або зв'язаними сторонами;
  - операції були здійснені в межах допустимого кредитного ризику;
  - виконується належним чином своєчасне вимірювання та звітування про ризик, пов'язаний з похідними фінансовими інструментами, незалежно від дилерів;
  - надіслані підтвердження від контрагентів;
  - звірені підтвердження, що надійшли від контрагентів;

- контролюються угоди про похідні фінансові інструменти, що були перервані або подовжені так само, як і нові;
- надано необхідний дозвіл від управлінського персоналу на віднесення операцій до хеджування або до спекулятивних операцій;
- відображені операції належним чином, чи занесені вони повністю й точно до реєстрів обліку та чи правильно вони оброблені в книзі аналітичних рахунків і перенесені до фінансових звітів;
- підтримувався необхідний рівень таємності паролів для доступу до електронних фондів обміну інформацією.

65. Прикладами тестів контролю є такі:

- вивчення протоколів зборів найвищого управлінського персоналу суб'єкта господарювання (або Комітету з управління ризиком активів / зобов'язань чи подібного органу, якщо вони є на суб'єкті господарювання) на предмет свідчень регулярного аналізу цим органом операцій з похідними фінансовими інструментами, дотримання встановленої політики та періодичного аналізу ефективності хеджування;
- порівняння операцій з похідними фінансовими інструментами (в тому числі тих, які вже завершені) з політикою суб'єкта господарювання, щоб визначити, чи дотримується суб'єкт господарювання цієї політики. Наприклад, аудитор може:
  - перевірити, чи були операції здійснені відповідно до правил санкціонування, зазначених у політиці суб'єкта господарювання;
  - перевірити, чи проводиться перед придбанням аналіз чутливості відповідно до інвестиційної політики;
  - перевірити операції, щоб визначити, чи отримав суб'єкт господарювання необхідні дозволи на їх проведення та чи використовував він лише санкціонованих брокерів та контрагентів;
  - дати запит управлінському персоналові на предмет своєчасного моніторингу та звітування про операції з похідними фінансовими інструментами та про пов'язані з ними операції, а також прочитати підтвердну документацію;
  - перевірити записи про придбання похідних фінансових інструментів, у тому числі їх класифікацію та ціни, а також проводки, за допомогою яких були обліковані відповідні суми;
  - перевірити процес звіряння. Аудитор може перевірити, чи своєчасно досліджуються та усуваються всі розбіжності, виявлені при звірянні, та чи аналізуються і затверджуються результати звірянь управлінським персоналом. Наприклад, організації, які

здійснюють велику кількість операцій з похідними фінансовими інструментами, можуть потребувати щоденних звірянь;

- перевірити заходи контролю щодо незареєстрованих операцій. Аудитор може перевірити наявність та правильність підтверджень від третіх сторін та усунення будь-яких винятків, що містяться у підтвердженнях;
- перевірити контроль за належним рівнем безпеки та копіюванням даних для їх поновлення у випадку збою системи. До того ж, аудитор аналізує процедури, що застосовуються суб'єктом господарювання для щорічного тестування та утримання в належному стані комп'ютерних засобів обліку.

## Процедури по суті

66. МСА 400<sup>10</sup> вимагає, щоб аудитор урахував рівні властивого ризику та ризику контролю при визначенні характеру, розрахунку часу та обсягу процедур по суті, необхідних для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. Чим вища оцінка властивого ризику та ризику контролю, тим більше аудиторських доказів повинен отримати аудитор від проведення процедур по суті.
67. Рівень властивого ризику та ризику контролю не може бути настільки низьким, щоб потреба у процедурах по суті відпала. Аудитор виконує певні процедури по суті щодо суттєвих сальдо рахунків та класів операцій. Проте, використовуючи лише тести по суті, аудитор може не зібрати достатніх відповідних аудиторських доказів для зменшення ризику невиявлення і, як наслідок, знизити аудиторський ризик до прийнятно низького рівня. У такій ситуації стандарт 700 “Аудиторський висновок щодо фінансових звітів”<sup>11</sup> потребує від аудитора висловити умовно-позитивну думку або відмовитися від висловлення думки. Далі МСА 400 вимагає, щоб аудитор в найстисліший термін повідомив управлінський персонал відповідного адміністративного рівня про виявлені ним суттєві недоліки структури або функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

## Суттєвість

68. Згідно з МСА 320 “Суттєвість в аудиті”, аудитор розглядає суттєвість на двох рівнях: загальному - фінансової звітності, та конкретному - залишків на рахунках, класів операцій та розкриття інформації. Судження аудитора може містити оцінку того, що є суттєвим для суттєвих статей балансу, звіту про фінансові результати та звіту про рух грошових коштів (і взятих окремо, і для фінансової звітності в цілому).

<sup>10</sup> Див. виноску 3.

<sup>11</sup> МСА 700 “Аудиторський висновок щодо фінансових звітів” буде відкликано в грудні 2006 р. після набуття чинності МСА 700 (переглянутим) “Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення”.

69. МСА 320 вимагає, щоб аудитор ураховував суттєвість при визначенні характеру, розрахунку часу та обсягу аудиторських процедур. При плануванні аудиту можуть виникнути труднощі в оцінюванні суттєвості щодо операцій з похідними фінансовими інструментами, особливо враховуючи деякі з їх характеристик. Суттєвість не може базуватися лише на балансовій вартості, оскільки похідні фінансові інструменти можуть мати незначний вплив на баланс, незважаючи на те, що можуть стати причиною значного ризику. Оцінюючи суттєвість, аудитор може приділити увагу потенційному впливові сальдо рахунків або класу операцій на фінансові звіти. Похідні фінансові інструменти з використанням кредиту (чи складніший похідні фінансові інструменти) може мати більший вплив на фінансові звіти, ніж похідні фінансові інструменти без кредитування чи простіший похідні фінансові інструменти. Більша можливість впливу на фінансові звіти існує також за високих лімітів ризику для ініціювання операції з похідними фінансовими інструментами.

### Типи процедур по суті

70. Аудиторські процедури по суті проводяться для отримання аудиторських доказів з метою виявлення суттєвих викривлень у фінансових звітах. Є два типи таких процедур: (а) тести деталей операцій та сальдо; (б) аналітичні процедури.
71. Розробляючи тести по суті, аудитор аналізує:
- відповідність бухгалтерського обліку. Першочергова мета аудиту, з погляду процедур по суті, полягає у визначенні відповідності для похідних фінансових інструментів системи бухгалтерського обліку;
  - залучення іншої організації. При плануванні процедур по суті для похідних фінансових інструментів аудитор з'ясовує, чи зберігає, обслуговує (або й те, й інше) інша організація похідні фінансові інструменти суб'єкта господарювання;
  - проміжні аудиторські процедури. При виконанні процедур по суті до дати балансу аудитор аналізує зміни на ринку за період між проміжним тестуванням та кінцем року. Вартість деяких похідних фінансових інструментів може суттєво коливатися за порівняно короткий строк. Якщо сума, відносна значущість або склад сальдо рахунку стають менш передбачуваними, цінність проміжної перевірки зменшується;
  - поточні та незвичайні операції. Багато фінансових операцій - це контракти між суб'єктом господарювання та його контрагентом. Наскільки операції з похідними фінансовими інструментами є незвичайними для поточної діяльності суб'єкта господарювання, настільки аудиторський підхід по суті є найбільш ефективним засобом досягнення мети аудиту;

- процедури, що здійснюються на інших ділянках аудиту. Процедури, що здійснюються на інших ділянках фінансових звітів, можуть дати докази про повноту операцій з похідними фінансовими інструментами. Ці процедури можуть включати тести подальших надходжень та витрат грошових коштів і пошук незареєстрованих зобов'язань.

### Аналітичні процедури

72. МСА 520 “Аналітичні процедури” вимагає від аудитора застосувати аналітичні процедури на стадіях планування аудиту та проведення загального огляду. Аналітичні процедури можуть також застосовуватися на інших стадіях аудиторської перевірки. Такі аналітичні процедури, як процедури по суті, в аудиті операцій з похідними фінансовими інструментами можуть надавати інформацію про господарську діяльність суб'єкта господарювання, але самі собою навряд чи дадуть суттєві докази щодо тверджень, пов'язаних з похідними фінансовими інструментами. Через складну взаємодію факторів, які формують курсову ціну на ці інструменти, незвичайні тенденції часто є непомітними.
73. Персонал, відповідальний за операції з похідними фінансовими інструментами, складає детальні аналітичні огляди результатів усіх операцій суб'єкта господарювання з похідними фінансовими інструментами. Ці працівники здатні відобразити вплив обсягу торгівлі похідними фінансовими інструментами та змін ринкової ціни на фінансові результати суб'єкта господарювання та скласти такий аналіз через те, що вони щоденно займаються операціями з похідними фінансовими інструментами. Аналогічно деякі суб'єкти господарювання можуть застосовувати аналітичні методи для звітування та моніторингу операцій. За наявності такого аналізу аудитор може скористатися ним для глибшого розуміння операцій суб'єкта господарювання з похідними фінансовими інструментами. При цьому аудитор вимагає достовірної інформації, яка була правильно дібрана з бухгалтерських записів, що лежать в основі, особами, достатньо об'єктивними, щоб у аудитора не виникло сумнівів у тому, що ця інформація відображає операції суб'єкта господарювання. Де це доцільно, аудитор може застосовувати комп'ютер для полегшення аналітичних процедур.
74. Аналітичні процедури можуть бути корисними при оцінюванні певних стратегій управління ризиками, пов'язаних з похідними фінансовими інструментами (наприклад, кредитних обмежень), а також при оцінюванні ефективності хеджування. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання використовує похідні фінансові інструменти з метою хеджування й аналітичні процедури зареєстрували значний прибуток чи збиток, у цьому випадку ефективність хеджування може стати сумнівною, а облік цієї операції як хеджування може бути визнаний невідповідним.

75. Якщо цей аналіз не був проведений і аудитор має намір його провести, ефективність аналітичного огляду часто залежить від того, наскільки управлінський персонал спроможний надати детальну неузгаальнену інформацію про здійснені операції. За наявності такої інформації аудитор може провести аналітичний огляд, який сприятиме його роботі. Якщо інформації немає, такий аналіз буде ефективним лише на суб'єктах господарювання з малим обсягом простих операцій. Причиною цього є те, що з ускладненням та збільшенням обсягу операцій та за відсутності детальної інформації фактори, що впливають на доходи та витрати, ускладнюють проведення належного аналізу аудитором, а це зменшує цінність таких процедур як інструменту аудиту. В таких ситуаціях малоімовірно, що аналітичні процедури виявлять невідповідності в бухгалтерському облікові.

### Оцінювання аудиторських доказів

76. Оцінювання аудиторських доказів щодо тверджень про похідні фінансові інструменти вимагає від аудитора значного застосування професійного судження через те, що твердження, особливо ті, що стосуються оцінки, ґрунтуються на суб'єктивних припущеннях або чутливі до змін у припущеннях. Наприклад, твердження оцінювання можуть ґрунтуватися на припущеннях про майбутні події, які важко передбачити, або про умови, які, як очікується, існуватимуть протягом тривалого періоду. Відповідно, компетентні особи могли б дійти різних висновків щодо оцінки справедливої вартості або меж її можливого коливання. Значне застосування професійного судження аудитором потрібне також для оцінювання аудиторських доказів щодо тверджень, основаних на характеристиках похідних фінансових інструментів та відповідних бухгалтерських принципів, у тому числі й критеріїв, що лежать в основі. І характеристики, і принципи є надзвичайно складними. МСА 540 "Аудиторська перевірка облікових оцінок" надає аудиторіві рекомендації щодо отримання та оцінювання достатніх компетентних аудиторських доказів правильності значних бухгалтерських оцінок. МСА 620 містить рекомендації щодо використання роботи експерта для проведення перевірки по суті.

### Процедури по суті, пов'язані з твердженнями

#### Існування та наявність

77. Перевірка по суті тверджень існування та наявності похідних фінансових інструментів включає:
- підтвердження утримувача похідних фінансових інструментів або контрагента;
  - ознайомлення з угодами та іншими підтвердними документами, в тому числі підтвердженнями, отриманими суб'єктом господарювання письмово або в електронній формі, на предмет зазначених у них сум;

- ознайомлення з підтвердними документами на предмет реалізації або розрахунків після закінчення звітного періоду;
- опитування та спостереження.

### **Права та зобов'язання**

78. Перевірка по суті тверджень про права та зобов'язання включає:
- підтвердження суттєвих умов утримувачем похідних фінансових інструментів або контрагентом;
  - ознайомлення з угодами та іншими підтвердними документами (письмовими або електронними).

### **Повнота**

79. Перевірка по суті тверджень про повноту може включати:
- запит до утримувача похідних фінансових інструментів або контрагента про надання детальної інформації щодо всіх похідних фінансових інструментів та операцій із суб'єктом господарювання. Надсилаючи запити на підтвердження, аудитор визначає, яка частина організації контрагента даватиме відповідь та чи даватиме респондент відповідь від імені всіх учасників операцій;
  - надання підтверджень нульового сальдо потенційним утримувачам похідних фінансових інструментів або контрагентам у фінансових контрактах з метою перевірки повноти даних про похідні фінансові інструменти у фінансовому обліку;
  - аналіз звітів брокерів на предмет існування операцій з похідними фінансовими інструментами та позицій;
  - аналіз підтверджень контрагентів, які були отримані, але не порівняні із записами за операціями;
  - аналіз нез'ясованих питань звіряння;
  - ознайомлення з угодами (наприклад такими, як угода про позику, угода про придбання чи продаж цінних паперів або контракти купівлі-продажу) на предмет інтегрованих похідних фінансових інструментів. У різних концептуальних основах фінансової звітності ці інструменти можуть обліковуватися по-різному;
  - вивчення документації щодо діяльності, що мала місце після дати балансу;
  - опитування і спостереження;
  - читання іншої інформації, наприклад, протоколів зборів найвищого управлінського персоналу та пов'язаних з ними документів і звітів про



операції з похідними фінансовими інструментами, наданих найвищому управлінському персоналові.

### Оцінювання та вимірювання

80. Перевірка тверджень про оцінку на основі методу оцінювання вартості, що використовується на суб'єкті господарювання для вимірювання або розкриття інформації. Концептуальна основа фінансових звітів може вимагати оцінювання похідних фінансових інструментів за собівартістю, сумою контракту або справедливою вартістю. Концептуальна основа може також вимагати розкриття інформації про похідні фінансові інструменти та відображення у фінансовому результаті збитків від зменшення вартості до реалізації похідних фінансових інструментів. Процедури по суті, що використовуються для отримання доказів про оцінку вартості похідних фінансових інструментів, можуть бути такими:
- вивчення документів, де зазначені ціни придбання;
  - підтвердження утримувача похідних фінансових інструментів або контрагента;
  - аналіз кредитоспроможності контрагентів в угоді, пов'язаній з похідними фінансовими інструментами;
  - одержання доказів, що підтверджують справедливу вартість похідних фінансових інструментів, оцінених або розкритих за методом справедливої вартості.
81. Аудитор отримує докази для підтвердження справедливої вартості похідних фінансових інструментів, які оцінюються або про які інформація розкривається за методом справедливої вартості. Метод, за яким визначають справедливу вартість, залежить від галузі суб'єкта господарювання (в тому числі від концептуальної основи фінансової звітності для галузі) або від характеру діяльності суб'єкта господарювання. Такі відмінності можуть бути пов'язані із ціною котирування на неактивних ринках та значними знижками за ліквідність, преміями, комісійними та іншими витратами, пов'язаними з ліквідацією похідного фінансового інструменту. Метод визначення справедливої вартості залежить і від виду активу або зобов'язання. МСА 540 містить рекомендації щодо аудиту інформації про бухгалтерські оцінки, наведені у фінансових звітах.
82. Про зареєстровані на ринку курси похідних фінансових інструментів, якими торгують на біржах та на позабіржовому ринку цінних паперів, можна дізнатися з фінансових публікацій на біржах або в брокерських конторах, інформація яких базується на вказаних джерелах. Про біржові курси інших похідних фінансових інструментів можна дізнатися від брокерів - учасників ринку цих інструментів. За відсутності такої інформації оцінити справедливу вартість можна за допомогою третіх сторін, базуючись на запатентованих моделях або на моделях,

розроблених чи запозичених суб'єктом господарювання. Якщо інформація про курси отримана від контрагента, то аудитор аналізує її об'єктивність. У деяких випадках може з'явитися необхідність одержання інформації про справедливу вартість із додаткових незалежних джерел.

83. Біржові курси, отримані із публікацій або бірж, вважаються достатнім доказом вартості похідних фінансових інструментів. Проте для перевірки твердження про оцінку за допомогою біржового курсу треба мати інформацію про те, за яких обставин він був установлений. Наприклад, курси (котирування), надані контрагентом у відповідь на пропозицію укласти угоду з похідним фінансовим інструментом, можуть не базуватися на попередніх торгах, а бути лише проявом інтересу. В деяких ситуаціях аудитор може визначити необхідність одержання інформації про справедливу вартість від брокерів або інших третіх сторін. Аудитор може також вирішити одержати інформацію з кількох джерел одночасно. Це доцільно, якщо джерело інформації має відносини з суб'єктом господарювання, що зменшує його об'єктивність.
84. Оцінювання вартості похідних фінансових інструментів належить до обов'язків управлінського персоналу. Якщо суб'єкт господарювання використовує оцінну модель для визначення вартості похідних фінансових інструментів, то аудитор не може бути оцінювачем і його професійне судження не може бути прийняте замість судження управлінського персоналу суб'єкта господарювання. Аудитор може перевірити твердження про справедливу вартість, визначену за допомогою моделі, використовуючи такі процедури:
  - оцінювання обґрунтованості використання та відповідності моделі. Аудитор визначає, чи є використані ринкові змінні та припущення обґрунтованими і відповідними. Більше того, аудитор аналізує, чи були ринкові змінні та припущення використані послідовно та чи виправдовують нові умови зміну ринкових змінних та припущень, що використовуються. Оцінювання відповідності оцінних моделей та кожної зі змінних та припущень, що в них використовуються, можуть вимагати широкого застосування професійного судження аудитора та знань методів оцінювання, ринкових факторів, які впливають на вартість, та ринкових умов, особливо стосовно схожих фінансових інструментів. Відповідно, аудитор може вирішити залучити спеціалістів з оцінювання моделей;
  - розрахунок вартості, наприклад, з використанням моделі, розробленої аудитором або спеціалістом, що його залучив аудитор. Повторне проведення оцінювання із застосуванням моделей та даних, запропонованих аудитором, дає йому можливість об'єктивно оцінити реальність вартості, розрахованої суб'єктом господарювання;
  - порівняння справедливої вартості з недавніми операціями;

- аналіз чутливості оцінки до змін припущень та змінних, включаючи ринкові умови, що можуть вплинути на вартість;
  - аналіз підтвердних документів на предмет подальших розрахунків операцій з похідними фінансовими інструментами після закінчення звітного періоду для одержання додаткових доказів щодо їх оцінки на дату балансу.
85. Деякі концептуальні основи фінансової звітності, наприклад МСБО 39, припускають, що справедливу вартість можна достовірно оцінити для більшості фінансових активів, у тому числі похідних фінансових інструментів. Проте це припущення спростовується щодо інвестицій в інструмент капіталу (включаючи інвестиції, котрі, по суті, є інструментом капіталу), який не має ринкової ціни котирування на активному ринку і для якого очевидно є неприйнятність або непридатність інших методів достовірного оцінювання справедливої вартості. Це припущення можна також спростувати щодо похідного інструменту, який індексують щодо інструменту капіталу, що не котирується на біржі і має бути погашений шляхом постачання. Похідні фінансові інструменти, щодо яких це припущення спростовується і які мають фіксований строк погашення, слід оцінювати за амортизованою собівартістю із застосуванням методу ефективної ставки відсотка. Ті похідні фінансові інструменти, які не мають фіксованого строку погашення, слід оцінювати за собівартістю.
86. Аудитор збирає аудиторські докази для визначення того, чи було спростовано припущення, що справедливу вартість можна достовірно оцінити, та чи обліковуються похідні фінансові інструменти відповідно до концептуальної основи фінансової звітності. Якщо управлінський персонал не може підтвердити, що таке припущення спростовано, МСА 700<sup>12</sup> вимагає, щоб аудитор висловив умовно-позитивну або негативну думку. Якщо аудитор не може зібрати достатню кількість аудиторських доказів про спростування припущення, з'являється обмеження обсягу аудиторської перевірки. У цьому випадку МСА 700 вимагає від аудитора висловлення умовно-позитивної думки або відмови від висловлення думки.

### **Подання та розкриття інформації**

87. Управлінський персонал відповідає за підготовку та подання фінансових звітів відповідно до концептуальної основи фінансової звітності, в тому числі за достовірне та повне подання й розкриття результатів операцій з похідними фінансовими інструментами та відповідної облікової політики.
88. Аудитор оцінює, чи подані та розкриті похідні фінансові інструменти відповідно до концептуальної основи фінансової звітності. Висновок аудитора щодо відповідності подання та розкриття похідних фінансових інструментів відповідно до концептуальної основи фінансової звітності базується на професійному судженні аудитора щодо того, чи:

<sup>12</sup> Див. виноску 11.

- відповідають обрані та застосовувані бухгалтерські принципи концептуальній основі фінансової звітності;
  - відповідають ці принципи бухгалтерського обліку конкретним умовам;
  - містять фінансові звіти (в тому числі примітки до фінансових звітів) інформацію, яка є важливою для їх використання, розуміння та інтерпретації;
  - здійснено розкриття інформації відповідно до вимог концептуальної основи фінансової звітності, згідно з якою складено фінансові звіти суб'єкта господарювання (наприклад, МСБО 39);
  - здійснено належним чином (тобто не надто детально і не надто стисло) класифікацію та узагальнення інформації, представленої у фінансових звітах;
  - відображають фінансові звіти основні операції та події так, що фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів подано в прийнятних (тобто реальних) межах для фінансової звітності.
89. Концептуальна основа фінансової звітності може містити вимоги до подання та розкриття у фінансових звітах інформації про похідні фінансові інструменти. Наприклад, деякі концептуальні основи фінансової звітності можуть вимагати від користувачів похідних фінансових інструментів надавати детальну інформацію про політику управління ринковими ризиками, методи оцінювання ринкових ризиків та ринкові ціни. Інші основи можуть не вимагати розкриття такої інформації у фінансових звітах, але передбачають її розкриття поза фінансовою звітністю. МСА 720 "Інша інформація в документах, що містять перевірені фінансові звіти" надає рекомендації щодо розгляду інформації, стосовно якої аудитор не зобов'язаний складати аудиторський висновок і яка наявна в документах, що містять перевірені фінансові звіти.

### **Додаткові міркування щодо діяльності з хеджування**

90. МСБО 39 дає змогу обліковувати операції з похідними фінансовими інструментами як хеджування за умови, що управлінський персонал на початку операції реєструє цей інструмент як хеджування та одночасно офіційно документує а) відносини хеджування, б) мету суб'єкта господарювання в управлінні ризиками та стратегію гарантій щодо хеджування та в) спосіб визначення ефективності інструменту хеджування для компенсації ризику змін справедливої вартості об'єкта хеджування або грошових потоків, пов'язаних із застрахованою операцією, які належать до хеджованого ризику. МСБО 39 також вимагає, щоб управлінський персонал очікував, що хеджування буде високоефективним засобом компенсації ризику змін справедливої вартості або грошових потоків, пов'язаних з хеджованим ризиком, згідно з первісно задокументованою стратегією управління ризиком таких відносин хеджування.

91. Аудитор збирає аудиторські докази, щоб визначити, чи відповідають дії управлінського персоналу відповідним вимогам бухгалтерського обліку хеджування, які висуваються концептуальною основою фінансової звітності (в тому числі вимоги щодо кваліфікації та документування). До того ж, аудитор збирає аудиторські докази, які підтверджують очікування менеджменту, що хеджування буде високоефективним і на початку, і протягом всієї операції хеджування. Якщо управлінський персонал не підготував документи, яких вимагає концептуальна основа фінансової звітності, це може призвести до невідповідності фінансових звітів суб'єкта господарювання цій основі. У цьому випадку МСА 700<sup>13</sup> вимагає від аудитора скласти умовно позитивний або негативний висновок. Незалежно від використаної концептуальної основи фінансової звітності аудитор зобов'язаний зібрати достатні відповідні аудиторські докази. Тому аудитор може використовувати документацію, підготовлену суб'єктом господарювання, наприклад таку, як описано у параграфі 90, а також пояснення управлінського персоналу щодо використання та ефективності обліку хеджування. Характер та обсяг документації, підготовленої суб'єктом господарювання, залежить від характеру об'єктів та інструментів хеджування. Якщо немає достатніх аудиторських доказів застосування обліку хеджування, аудитор може скоротити обсяг і, згідно з МСА 700, висловити умовно-позитивну думку або відмовитися від висловлення думки.

## Пояснення управлінського персоналу

92. МСА 580 “Пояснення управлінського персоналу” вимагає від аудитора одержати відповідні пояснення з аспектів, суттєвих для фінансових звітів, якщо інших достатніх відповідних аудиторських доказів немає. Хоча листи-пояснення управлінського персоналу, як правило, підписуються працівниками, відповідальними за суб'єкт господарювання та фінансові аспекти його діяльності (зазвичай виконавчим директором або комерційним директором), аудитор може виявити бажання одержати пояснення безпосередньо від працівників, відповідальних за операції з похідними фінансовими інструментами. Залежно від обсягу та складності операцій з похідними фінансовими інструментами пояснення управлінського персоналу можуть включати:
- цілі управлінського персоналу щодо використання похідних фінансових інструментів, наприклад хеджування або спекуляція;
  - твердження у фінансових звітах щодо похідних фінансових інструментів, наприклад:
    - усі операції з похідними фінансовими інструментами відображені в обліку;

<sup>13</sup> Див. виноску 11.

## АУДИТ ПОХІДНИХ ФІНАНСОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ

- інтегровані похідні фінансові інструменти були визначені;
  - принципи та методи, використані в моделях оцінювання похідних фінансових інструментів, є обґрунтованими;
  - усі операції були проведені між незалежними сторонами та за справедливою вартістю;
  - умови строкових угод;
  - наявність будь-яких додаткових умов або зобов'язань, пов'язаних з будь-якими похідними фінансовими інструментами;
  - чи укладав суб'єкт господарювання угоди з продажу опціонів;
  - чи виконує суб'єкт господарювання вимоги, пов'язані з документацією, що їх висуває концептуальна основа фінансової звітності до похідних фінансових інструментів. Такі вимоги є умовами, попередніми стосовно конкретного відображення хеджування в обліку
93. Іноді стосовно певних аспектів використання похідних фінансових інструментів пояснення управлінського персоналу можуть бути єдиним наявним аудиторським доказом; однак у МСА 580 зазначено, що пояснення управлінського персоналу не можуть бути заміною аудиторським доказу, яке аудитор також очікує отримати. Якщо аудитор не може одержати очікувані докази, це може спричинити обмеження обсягу аудиту, що потягне за собою розгляд аудитором наслідків в аудиторському висновку. В цьому випадку МСА 700<sup>14</sup> вимагає від аудитора висловлення умовно-позитивної думки або відмови від висловлення думки.

### **Інформування управлінського персоналу та найвищого управлінського персоналу**

94. У результаті одержання розуміння систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю суб'єкта господарювання та (за потреби) проведення тестів контролю аудитор може одержати інформацію про факти, які треба довести до уваги управлінського персоналу або найвищого управлінського персоналу. МСА 400<sup>15</sup> вимагає від аудитора проінформувати управлінський персонал відповідного рівня в найкоротший строк про суттєві недоліки в структурі або функціонуванні систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, про які аудитор дізнався під час перевірки. МСА 260 "Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналові" вимагає, щоб аудитор розглянув інформацію, що може зацікавити найвищий управлінський персонал і яку було одержано в результаті перевірки

<sup>14</sup> Див. виноску 11.

<sup>15</sup> Див. виноску 3.

фінансових звітів, та своєчасно проінформував найвищий управлінський персонал. Стосовно похідних фінансових інструментів така інформація може включати дані про:

- суттєві недоліки у структурі або у функціонуванні систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю;
- недостатність знань управлінського персоналу про характер, обсяг операцій з похідними фінансовими інструментами або про ризики, пов'язані з ними;
- відсутність усебічної політики щодо стратегії та цілей використання похідних фінансових інструментів (у тому числі операційного контролю), визначення “ефективності” похідних фінансових інструментів, що використовуються з метою хеджування, моніторинг ризиків та фінансової звітності;
- недостатній розподіл обов'язків.

## Глосарій термінів

*“Базові” змінні (Underlying)* - зазначена ставка відсотка, ціна цінних паперів, ціна товару, курс обміну іноземної валюти, індекс цін або ставок чи інша змінна. “Базова” змінна може бути ціною або ставкою активу чи зобов’язання, але вона не є сама активом або зобов’язанням.

*Аналіз чутливості (Sensitivity Analysis)* - загальний клас моделей, розроблених для оцінювання ризику втрат від використання інструментів, чутливих до ринкового ризику, оснований на гіпотетичних змінах ринкових цін або курсів.

*Базис (Basis)* - це різниця між ціною об’єкта хеджування та ціною інструменту хеджування.

*Базисний ризик (Basis risk)* - ризик, який полягає в можливості несприятливих змін співвідношення між ціною об’єкта хеджування та ціною відповідного інструменту хеджування під час дії строкового контракту.

*Біржові похідні фінансові інструменти (Exchange-Traded Derivatives)* - похідні фінансові інструменти, які продаються або купуються за уніфікованими правилами на біржі.

*Валютний ризик (Foreign Exchange Risk)* - ризик втрат через зміну ціни валютних інструментів унаслідок коливання валютних курсів.

*Валютні контракти (Foreign Exchange Contracts)* - контракти, які передбачають можливість або які вимагають майбутній обмін активами чи зобов’язаннями в іноземній валюті.

*Вимога про внесення додаткового забезпечення (Margin Call)* - вимога брокера до клієнта (вимога про поповнення рахунку) або клірингової палати до члена клірингової палати (варіаційна вимога) про внесок грошових коштів або ринкових цінних паперів для виконання вимоги щодо придбання або продажу цінних паперів без покриття на строк або для компенсації несприятливої зміни цін.

*Відсотковий своп (Interest Rate Swap)* - контракт між двома сторонами на обмін періодичними процентними виплатами за умовною сумою (так звана умовна основна сума) протягом певного періоду. У більшості випадків відсотковий своп передбачає обмін платежами за фіксованою та плаваючою відсотковою ставкою.

*Дата погашення (Settlement Date)* - дата, на яку операція з похідними фінансовими інструментами має бути завершена шляхом поставки або отримання предмету контракту в обмін на грошові кошти.

*Похідні фінансові інструменти (Derivatives)* - це загальний термін, що використовується для багатьох видів фінансових інструментів, вартість яких залежить від “базових” змінних, таких як ставка відсотка, курс обміну валюти, ціна на цінні папери або товарні ціни. Похідні фінансові інструменти можуть бути лінійними або нелінійними. Лінійні контракти передбачають обов’язкову



сплату грошових коштів у майбутньому, а нелінійні мають риси опціону, тобто одна сторона має право, а не зобов'язання, вимагати від іншої сторони виконання її обов'язків відповідно до цього контракту. Багато з національних концептуальних основ фінансової звітності, а також Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку містять визначення похідних фінансових інструментів. Наприклад, МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка" визначає похідні фінансові інструменти як фінансовий інструмент:

- вартість якого змінюється у відповідь на зміни зазначеної ставки відсотка, цін на цінні папери, товарних цін, валютних курсів, індексу цін чи ставок, кредитного рейтингу чи кредитного індексу або подібних змінних (що їх іноді називають "базовими");
- який не вимагає початкових чистих інвестицій або вимагає незначних початкових чистих інвестицій порівняно з іншими типами контрактів, які мають подібну реакцію на зміни ринкових умов;
- який відбудеться в майбутньому.

*Дилер (Dealer) (у цьому ПМПА)* - особа, яка приймає рішення щодо здійснення суб'єктом господарювання операцій з похідними фінансовими інструментами.

*Динаміка вартості інструменту (Value at Risk)* - загальний клас моделей, що забезпечує імовірнісне оцінювання ризику втрат через використання інструментів, чутливих до ринкового ризику, за певний період, з певною ймовірністю, що ґрунтується на довірчих інтервалах.

*Динаміка ставок відсотка (Term Structure of Interest Rate)* - зв'язок між ставками відсотка на позики на різний строк. Графічне зображення ставок відсотка за облігаціями відповідно до їх строку називається "кривою доходу". Економісти та інвестори вважають, що форма цієї кривої відображає очікувані майбутні зміни ставок відсотка на ринку, а отже, забезпечує прогнозною інформацією щодо умов монетарної політики.

*Ефективність хеджування (Hedge Effectiveness)* - ступінь компенсуючих змін справедливої вартості або грошових потоків, що їх можна віднести до хеджування ризику, який досягається за допомогою інструменту хеджування.

*Забезпечення (Collateral)* - активи для підкріплення позики або іншого кредиту, які переходять у власність позичальника в разі невиконання зобов'язань боржником.

*Завершення операції (Close Out)* - припинення дії або розрахунки за фінансовою операцією.

*Інструмент хеджування (в обліку хеджування) (Hedging Instrument) (for hedge accounting purposes)* - це призначений похідний або (за обмежених обставин) інший фінансовий актив чи зобов'язання, справедлива вартість якого або грошові потоки від якого, за очікуванням, компенсують зміни справедливої вартості об'єкта хеджування або грошових потоків від нього.

*Інтегровані похідні фінансові інструменти (Embedded Derivative Instruments)* - приховані або явні умови в контракті або угоді, які впливають на рух грошових коштів у цілому, або на його частину, або на інший предмет угоди подібно до похідних фінансових інструментів.

*Кеп (Cap)* - серія опціонів “колл”, що ґрунтуються на умовній сумі. Ціна виконання цих опціонів визначає верхню межу ставок відсотка.

*Кінцевий користувач (End User)* - це суб'єкт господарювання, який бере участь у фінансовій операції на біржі або через брокера з метою хеджування, контролю за активами і зобов'язаннями або спекуляції. До кінцевих користувачів насамперед належать корпорації, державні суб'єкти господарювання, організації-інвестори та фінансові установи. Операції кінцевого користувача з похідними інструментами часто пов'язані з продукцією суб'єкта господарювання або з використанням товару.

*Контрагент (Counterpart)* - інша сторона (партнер) контракту про похідний фінансовий інструмент.

*Кредитний ризик (Credit Risk)* - це ризик повного невиконання зобов'язань однією зі сторін при настанні строку.

*ЛИБОР (LIBOR (London Interbank Offered Rate))* - ставка, запропонована на лондонському міжбанківському ринку депозитів. Як правило, використовується як база для переоцінювання фінансових інструментів, таких як позики під нерухомість (іпотечний кредит) з коригованим відсотком, забезпечені іпотечні зобов'язання та відсоткові свопи.

*Ліквідність (Liquidity)* - здатність фінансового інструменту швидко перетворюватися на грошових кошти.

*Маржа (Margin)* - 1) частина ціни цінних паперів, що вноситься грошовими коштами при придбанні цінних паперів у кредит; 2) грошові кошти або цінні папери, які вносяться покупцем і продавцем ф'ючерсного контракту або опціону без покриття для запобігання ризикові невиконання умов контракту, тобто поставки або отримання товару, або закриття позиції наступною офсетною угодою. Маржа у випадку з товарами не є сплатою капіталу чи первинним внеском за товар, а радше гарантією виконання контракту.

*Нестабільність (Volatility)* - ступінь варіювання ціни активу або індексу.

*Об'єкт хеджування (Hedged Item)* - це актив, зобов'язання, тверде зобов'язання чи прогнозована майбутня операція, яка: а) піддає підприємство ризику змін справедливої вартості або змін майбутніх грошових потоків, б) в обліку хеджування визначається як те, що підлягає хеджуванню.

*Опціон (Option)* - контракт, який надає утримувачу (або покупцеві) право, але не зобов'язання, придбати (колл) або продати (пут) специфічний чи стандартний товар або фінансовий інструмент за обумовленою ціною протягом визначеного періоду (американський опціон) або на обумовлену дату (європейський опціон).

*Опціон з покриттям (Written Option)* - продаж опціонного контракту, який зобов'язує продавця виконати умови контракту, якщо утримувач вирішить скористатися правом, наданим йому опціонним контрактом.

*Позабалансовий інструмент (Off-Balance-Sheet Instrument)* - похідний фінансовий інструмент, не відображений у балансі, але інформація про який може розкриватися.

*Позабалансовий ризик (Off-Balance-Sheet Risk)* - ризик збитку для суб'єкта господарювання понад суму активу або зобов'язання, визнані у балансі.

*Позиція (Position)* - співвідношення прав та зобов'язань щодо фінансових інструментів суб'єкта господарювання

*Політика (Policy)* - вказівки управлінського персоналу щодо дій, які повинні застосовуватися для здійснення контролю. Політика служить основою для процедур та їх запровадження на практиці.

*Ризик змін у законодавстві (Legal Risk)* - це ризик того, що суб'єкт господарювання зазнає збитків через закон або нормативний акт, який анулює або якимось іншим чином завадить виконанню кінцевими користувачами чи їхніми контрагентами умов контракту.

*Ризик зміни відсоткових ставок (Interest Rate Risk)* - ризик несприятливого впливу зміни ставок відсотка на вартість активів та зобов'язань чи підвищення витрат або на грошові потоки.

*Ризик моделі (Model Risk)* - ризик, пов'язаний з недосконалістю та суб'єктивністю моделей оцінювання, що використовуються для визначення справедливої вартості похідного фінансового інструменту.

*Ризик ліквідності (Liquidity Risk)* - ризик, пов'язаний зі змінами можливості продати або ліквідувати похідні фінансові інструменти. Операції з похідними фінансовими інструментами несуть у собі додатковий ризик, який полягає в тому, що недостатня кількість доступних контрактів або контрагентів може ускладнити процес завершення операції чи укладання офсетного контракту.

*Ризик неплатоспроможності (Solvency Risk)* - це ризик того, що суб'єкт господарювання не матиме наявних коштів для здійснення розрахунків на момент настання строку сплати.

*Ризик оцінки (Valuation Risk)* - ризик можливості неправильно визначити справедливую вартість.

*Ризик, пов'язаний з розрахунками (Settlement Risk)* - це ризик того, що одна зі сторін угоди не виконає зобов'язань з розрахунків за контрактом.

*Ринковий ризик (Market Risk)* - ризик збитків, що виникають через несприятливі зміни вартості похідних фінансових інструментів, спричинені зміною цін на акції, ставок відсотка, валютних курсів, товарних цін та інших ринкових факторів. Відсотковий ризик та валютний ризик є складовими ринкового ризику.

*Свопціон (Swaption)* - комбінація контрактів своп та опціону.

*Спекуляція (Speculation)* - укладання ризикованої угоди з метою максимізації прибутку, тобто прийняття на себе ризику в обмін на можливість отримати прибуток від майбутніх змін на ринку.

*Співвідношення (Correlation)* - ступінь, в якому контрактні ціни інструментів хеджування відображають зміни ціни контракту на ринку угод зі сплатою грошових коштів. Фактор співвідношення представляє потенційну ефективність хеджування інструменту цього ринку за допомогою укладання контракту, відповідно до якого фінансовий інструмент, що його треба поставити, відрізняється від інструменту зазначеного ринку. Як правило, фактор співвідношення визначається регресивним аналізом або іншим видом технічного аналізу ринкової динаміки.

*Справедлива вартість (Fair Value)* - сума, на яку можна обміняти актив, або необхідна для розрахунку за зобов'язаннями між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами угоди.

*Строкові угоди, що надають право вибору (нелінійні) (Non-linear Contracts)* - контракти, що мають риси опціону, тобто одна сторона має право, а не зобов'язання, вимагати від іншої сторони виконання її обов'язків відповідно до цього контракту.

*Лінійні (строкові) угоди (Linear Contracts)* - контракти, що передбачають обов'язкові грошові потоки на майбутню дату.

*Товар (Commodity)* - матеріальна субстанція (наприклад, харчові продукти, зерно та метали), яка є взаємозамінною з однотипною продукцією.

*Торгівля (Trading)* - купівля та продаж фінансових інструментів з метою одержання прибутку за короткий строк.

*Умовна сума (Notional Amount)* - сума грошових коштів, кількість акцій, бушелів, фунтів або інших одиниць, зазначених у похідному фінансовому інструменті.

*Управління активами / зобов'язаннями (Asset/Liability Management)* - процес планування і контролю, основою якого є управління структурою ліквідності та платоспроможності підприємства.

*Управління ризиками (Risk Management)* - використання похідних фінансових інструментів та інших фінансових інструментів для підвищення або зменшення ризиків, пов'язаних з наявними або майбутніми угодами

*Ф'ючерсні контракти (Futures Contracts)* - контракти, якими торгують на біржі, на придбання або продаж певного фінансового інструменту, валюти або товару на визначену дату в майбутньому або протягом визначеного періоду за визначеною ціною.

*Флор (Floor)* - серія опціонів "пут", оснований на умовній сумі. Ціна використання таких опціонів визначає нижню межу ставок відсотка.

*Форвардний контракт (Forward Contracts)* - контракт, укладений двома сторонами, на продаж та купівлю певної кількості фінансових інструментів, валюти або товару за ціною, визначеною під час укладання контракту, з поставкою та розрахунком на майбутню дату.

*Форвардний контракт за відсотковими ставками (Forward Rate Contracts)* - контракт, укладений двома сторонами про обмін сумою, визначеною диференціалом ставки відсотка на майбутню дату, виходячи з різниці між обумовленою ставкою відсотка та довідковою ставкою (LIBOR, Казначейські векселі тощо) на умовну суму, на яку нараховуються відсотки.

*Хеджування (Hedge)* - стратегія, яка захищає суб'єкт господарювання від ризику несприятливих змін ціни або ставки відсотка за певними активами, зобов'язаннями чи майбутніми операціями. Хеджування використовується для уникнення або зменшення ризиків шляхом створення відносин, за допомогою яких збитки за певними контрактами компенсуються повністю або частково прибутками за іншими контрактами на іншому ринку.

*Хеджування (в бухгалтерському обліку) (Hedging (for accounting purposes))* - це таке призначення одного або кількох інструментів хеджування, коли зміни їх справедливої вартості є компенсацією, повною чи частковою, змін справедливої вартості об'єкта хеджування або грошових потоків від нього.

*Ціновий ризик (Price Risk)* - це ризик змін рівня цін через зміни ставок відсотка, валютних курсів або інших факторів, пов'язаних з ринковим коливанням основних ставок, курсів, цін, індексів.

**ПОЛОЖЕННЯ З МІЖНАРОДНОЇ  
ПРАКТИКИ АУДИТУ 1013**

**ЕЛЕКТРОННА КОМЕРЦІЯ:  
ВПЛИВ НА АУДИТОРСЬКУ ПЕРЕВІРКУ  
ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ**

(чинне Положення)

**ЗМІСТ**

---

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—5
Навички та знання .....	6—7
Знання бізнесу .....	8—18
Визначення ризиків .....	19—24
Міркування щодо внутрішнього контролю .....	25—34
Вплив електронних записів на аудиторські докази .....	35—36

---

Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПА) 1013 “Електронна комерція: вплив на аудиторську перевірку фінансових звітів” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус ПМПА.

Це Положення надає:

- а) рекомендації щодо застосування МСА, коли суб’єкт господарювання використовує загальнодоступну мережу, наприклад, Інтернет, для електронної комерції; та
- б) матеріали для підвищення обізнаності з проблемами аудиту фінансових звітів у цій сфері, що швидко розвивається.

Це положення було затверджено КМПА для публікації в березні 2002 р.

## Вступ

1. Мета цього Положення з міжнародної практики аудиту - надати рекомендації для допомоги аудиторам фінансових звітів, суб'єктів господарювання, що займаються комерційною діяльністю, здійснюючи її за допомогою комп'ютерів, підключених до загальнодоступної мережі, наприклад Інтернету (е-комерцією<sup>1</sup>). Рекомендації цього Положення особливо стосуються застосування МСА 300 "Планування"<sup>2</sup>, МСА 310 "Знання бізнесу"<sup>3</sup> та МСА 400 "Оцінка ризиків та внутрішній контроль"<sup>4</sup>.
2. Це Положення визначає конкретні питання для допомоги аудиторам у розгляді важливості е-комерції для ділових операцій суб'єкта господарювання та впливу е-комерції на оцінки ризику аудитором з метою формування думки про фінансові звіти. Метою розгляду аудитором не є формування думки або надання консультаційних порад відносно систем е-комерції суб'єкта господарювання або діяльності щодо їхньої правильності.
3. Комунікації та операції в мережах та через комп'ютери - це не нові риси ділового середовища. Наприклад, процеси бізнесу часто пов'язані з взаємодією з дистанційним комп'ютером, застосуванням комп'ютерних мереж чи електронним обміном даними (ЕОД). Проте все більше застосування Інтернету для е-комерції - бізнесу для споживача, бізнесу для бізнесу, бізнесу для уряду та бізнесу для працівника - вводить нові елементи ризику, які слід враховувати суб'єктові господарювання та розглядати аудиторів при плануванні та здійсненні аудиторської перевірки фінансових звітів.
4. Інтернет - всесвітня комп'ютерна мережа, яка є єдиною спільно використовуваною загальнодоступною мережею, що уможливорює обмін інформацією з іншими суб'єктами господарювання та окремими особами в усьому світі. Тобто надає можливість взаємодії мереж, що означає, що через будь-який комп'ютер, з'єднаний з Інтернетом, можна обмінюватися інформацією з будь-яким іншим комп'ютером, з'єднаним з Інтернетом. Інтернет на відміну від приватної мережі, яка дозволяє доступ лише тим особам чи суб'єктам господарювання, які мають на це

<sup>1</sup> В цьому ПМПА використовується термін "електронна комерція". В такому ж контексті широко використовується також й термін "е-бізнес". Ці терміни на мають загально прийнятого визначення, тому обидва терміни часто вживаються як синоніми. Якщо ж їх розрізняти, то "е-комерція" деколи стосується лише операційної діяльності (наприклад, закупки та продаж товарів або послуг), в той час, коли "е-бізнес" стосується ділової активності в цілому, як операційної, так й неопераційної діяльності, наприклад, стосунків та зв'язків з громадськістю.

<sup>2</sup> МСА 300 "Планування" відкликано в грудні 2004 р. після набуття чинності МСА 300 "Планування аудиту фінансових звітів".

<sup>3</sup> МСА 310 "Знання бізнесу" відкликано в грудні 2004 р. після набуття чинності МСА 315 "Розуміння суб'єкту господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень".

<sup>4</sup> МСА 400 "Оцінка ризиків та внутрішній контроль" відкликано в грудні 2004 р. після набуття чинності МСА 315 "Розуміння суб'єкту господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень" та МСА 330 "Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків".

повноваження, є загальнодоступною мережею. Використання загальнодоступної мережі вводить особливі ризики, які слід враховувати суб'єктові господарювання. Збільшення Інтернет-діяльності без належної уваги до цих ризиків з боку суб'єкта господарювання може впливати на оцінку ризику аудитором.

5. Це Положення написано для ситуацій, в яких суб'єкт господарювання займається комерційною діяльністю через загальнодоступну мережу, таку як Інтернет, але більшу частину рекомендацій, що міститься в ньому, також можна застосовувати, якщо суб'єкт господарювання використовує приватну мережу. Так само, більша частина цих рекомендацій буде корисною при аудиторській перевірці суб'єктів господарювання, створених в основному для діяльності з е-комерції (які часто називають "dot coms" - організації, що мають лише сайт в Інтернеті), але вони не призначені для розгляду всіх проблем аудиторської перевірки, що враховуватимуться в аудиторській перевірці таких суб'єктів господарювання.

## Навички та знання

6. Рівень навичок та знань, необхідний для розуміння впливу е-комерції на аудиторську перевірку, змінюватиметься зі складністю діяльності суб'єкта господарювання з е-комерції. Аудитор розглядає, чи має персонал, призначений для виконання аудиторської перевірки, відповідні знання з IT<sup>5</sup> та Інтернет-бізнесу для виконання аудиторської перевірки. Якщо е-комерція має значний вплив на бізнес суб'єкта господарювання, відповідний рівень знань, як з інформаційних технологій (IT), так і з Інтернет-бізнесу, може бути потрібний для:

- розуміння:
  - стратегії та діяльності підприємства з е-комерції;
  - технологій, застосовуваних для полегшення діяльності суб'єкта господарювання з е-комерції, та навичок і знань IT персоналом суб'єкта господарювання, оскільки вони можуть впливати на фінансові звіти;
  - ризиків, пов'язаних із застосуванням е-комерції, та підходу суб'єкта господарювання до управління цими ризиками, зокрема, адекватності системи внутрішнього контролю, включаючи інфраструктуру захищеності та пов'язані з цим заходи контролю, оскільки це впливає на процес фінансової звітності;

<sup>5</sup> Інструкція у сфері міжнародної освіти ІМО 11 "Інформаційні технології в навчальних програмах з бухгалтерського обліку", опублікована Комітетом з питань освіти МФБ, яка визначає докладний зміст, а також конкретні навички та знання, необхідні всім професійним бухгалтерам у зв'язку з IT, що їх застосовують у контексті бізнесу, може допомогти в ідентифікації відповідних навичок та знань.



- визначення характеру, часу та обсягу аудиторських процедур та оцінки аудиторських доказів;
  - урахування впливу залежності суб'єкта господарювання від е-комерції та його здатності продовжувати свою діяльність безперервно довго.
7. За деяких обставин аудитор може прийняти рішення використати роботу експерта, наприклад, якщо аудитор вважає доречним тестування заходів контролю, намагаючись проникнути через захисні рівні системи суб'єкта господарювання (тестування захищеності чи можливості проникнення). Якщо застосовується робота експерта, аудитор повинен отримати достатні та відповідні аудиторські докази того, що така робота відповідає цілям аудиторської перевірки відповідно до МСА 620 “Використання роботи експерта”. Аудитор розглядає також, як робота експерта поєднується з роботою аудиторського персоналу, який бере участь у проведенні аудиторської перевірки, та які процедури слід здійснити щодо ризиків, визначених внаслідок роботи експерта.

## Знання бізнесу

8. МСА 310 “Знання бізнесу”<sup>6</sup> вимагає від аудитора одержати знання про бізнес в обсязі, достатньому для визначення й розуміння подій, операцій та практики, які можуть суттєво впливати на фінансові звіти або аудиторський висновок. Знання бізнесу складається із загального знання економіки й галузі, в якій діє суб'єкт господарювання. Розвиток е-комерції може мати суттєвий вплив на традиційне бізнес-середовище.
9. Знання бізнесу аудитором є основним для оцінювання значення е-комерції для ділових операцій суб'єкта господарювання та будь-якого впливу на аудиторський ризик. Аудитор розглядає зміни у бізнес-середовищі суб'єкта господарювання, які можна віднести до наслідків е-комерції, та виявлені ризики е-комерції, оскільки вони впливають на фінансові звіти. Хоча аудитор отримує багато інформації із запитів тих, хто відповідає за фінансову звітність, також може бути корисним запитування персоналу, який безпосередньо займається діяльністю суб'єкта господарювання з е-комерції, наприклад, керівника відділу інформації або подібного службовця, який займає подібну посаду. В процесі одержання чи оновлення знань про бізнес суб'єкта господарювання аудитор, оскільки це впливає на фінансові звіти, розглядає:
- діяльність та галузь діяльності суб'єкта господарювання (параграфи 10-12);
  - стратегію суб'єкта господарювання з е-комерції (параграф 13);
  - обсяг діяльності суб'єкта господарювання з е-комерції (параграфи 14-16);

<sup>6</sup> Див. виноску 3.

- домовленості суб'єкта господарювання про залучення сторонніх організацій (параграфи 17-18).

Кожен з цих пунктів розглядається нижче.

### **Ділові операції та галузь діяльності суб'єкта господарювання**

10. Діяльність з е-комерції може бути додатковою до традиційної діяльності суб'єкта господарювання. Наприклад, суб'єкт господарювання може користуватися Інтернетом для продажу звичайної продукції (такої як книжки або компакт-диски), які доставляють звичайними способами за контрактом, що виконується в Інтернеті. На відміну від цього е-комерція може являти собою нову лінію бізнесу і суб'єкт господарювання може використовувати web-вузол як для продажу, так і постачання цифрових виробів через Інтернет.
11. В Інтернеті відсутні чіткі, встановлені географічні шляхи транспортування, які традиційно були характерними для реальних продажів та купівель багатьох товарів та послуг. У багатьох випадках, особливо коли товари чи послуги можна доставляти через Інтернет, е-комерція змогла зменшити чи усунути багато обмежень, які виникають через час та відстань.
12. Певні галузі є сприятливішими для використання е-комерції, тому е-комерція в цих галузях знаходиться на більш зрілому етапі розвитку. Якщо на галузь суб'єкта господарювання значно впливає е-комерція через Інтернет, ризики бізнесу, що можуть впливати на фінансові звіти, можуть збільшитися. Приклади галузей, які змінює е-комерція:
  - програмне забезпечення;
  - торгівля цінними паперами;
  - банківська справа;
  - туристичні послуги;
  - книжки та журнали;
  - музичні записи;
  - реклама;
  - інформаційні програми;
  - освіта.

Крім того е-комерція суттєво вплинула на багато інших галузей в усіх секторах діяльності.

### **Стратегія суб'єкта господарювання з е-комерції**

13. Стратегія е-комерції суб'єкта господарювання, включаючи спосіб використання ІТ для е-комерції та оцінки прийнятних рівнів ризиків, може впливати на захищеність фінансових облікових документів, а також

повноту і достовірність створюваної фінансової інформації. Питання, які можуть бути доречними для аудитора при розгляді стратегії е-комерції суб'єкта господарювання з точки зору розуміння аудитором середовища контролю, такі:

- участь осіб, яким довірено управління, в об'єднанні діяльності з е-комерції з загальною бізнес-стратегією суб'єкта господарювання;
- чи підтримує е-комерція новий вид діяльності суб'єкта господарювання, чи вона призначена для підвищення ефективності існуючих видів діяльності або для впливу на нові ринки для існуючих видів діяльності;
- джерела доходу для суб'єкта господарювання і те, як вони змінюються з використанням е-комерції (наприклад чи буде суб'єкт господарювання діяти самостійно чи як агент з реалізації товарів або послуг);
- оцінка управлінським персоналом того, як е-комерція впливає на прибутки суб'єкта господарювання та його фінансові потреби;
- ставлення управлінського персоналу до ризику і до того, як він може вплинути на загальний ризик суб'єкта господарювання,
- якою мірою управлінський персонал у задокументованій стратегії, підтриманій відповідними заходами контролю, визначив можливості е-комерції та пов'язані з нею ризики, або чи розроблена е-комерція таким чином, що вона може адекватно реагувати на можливості та ризики, якщо такі виникають;
- зобов'язання управлінського персоналу щодо відповідних кодексів найкращої практики чи програм web-блокування.

#### **Обсяг діяльності суб'єкта господарювання з е-комерції**

14. Різні суб'єкти господарювання використовують е-комерцію різними способами. Наприклад, е-комерцію можна використати для:

- надання лише інформації про суб'єкт господарювання та його діяльність, до якої можуть мати доступ треті особи, такі як інвестори, замовники, постачальники, постачальники фінансових послуг та працівники;
- спрощення операцій з замовниками, які заслуговують на довіру, причому операції здійснюються через Інтернет;
- набуття доступу до нових ринків та нових клієнтів шляхом надання інформації та обробки операцій через Інтернет;
- доступу до постачальників послуг з оренди прикладних програм (ASPs);
- створення зовсім нової моделі бізнесу.

15. Обсяг застосування е-комерції впливає на характер ризиків, які має розглядати суб'єкт господарювання. Проблеми захищеності можуть виникати тому, що суб'єкт господарювання має web-вузол. Навіть якщо немає інтерактивного доступу третьої сторони, сторінка, що містить лише інформацію, може надати доступ до фінансових документів суб'єкта господарювання. Інфраструктура захищеності та пов'язані з нею заходи контролю мають бути всебічними, якщо для здійснення операцій з діловими партнерами застосовується web-вузол або високоінтегровані системи (див. параграфи 32-34).
16. Наскільки суб'єкт господарювання більш залучається до е-комерції та наскільки внутрішні системи стають інтегрованишими та складнішими, настільки зростає ймовірність, що нові способи укладання операцій відрізняться від традиційних форм ділових операцій та введуть нові типи ризиків.

#### **Домовленості суб'єкта господарювання про залучення сторонніх організацій**

17. Багато суб'єктів господарювання не мають технічного досвіду щодо встановлення та експлуатації офісних систем, необхідних для здійснення е-комерції. Такі суб'єкти господарювання залежать від організацій, що надають послуги, наприклад постачальників послуг в Інтернет (ISPs), постачальників послуг з оренди прикладних програм (ASPs) та компаній - постачальників послуг з організації web-вузлів для забезпечення багатьох чи всіх вимог е-комерції до ІТ. Суб'єкт господарювання може також використовувати організації, що надають послуги, для різних інших функцій у зв'язку з діяльністю з е-комерції, таких як виконання замовлень, доставки товарів, функціонування центрів обробки замовлень та певних облікових функцій.
18. Якщо суб'єкт господарювання використовує організацію, що надає послуги, певна політика, процедури, та облікові документи, які веде організація, що надає послуги, можуть бути важливими для аудиторської перевірки фінансових звітів суб'єкта господарювання. Аудитор розглядає зовнішні угоди, які застосовує суб'єкт господарювання для визначення того, як реагує суб'єкт господарювання на ризики, що виникають унаслідок залучення сторонніх організацій. МСА 402 "Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги" надає рекомендації з визначення впливу підприємства, що надає послуги, на ризик контролю.

#### **Визначення ризиків**

19. Управлінський персонал стикається з багатьма бізнес-ризиками, пов'язаними з діяльністю суб'єкта господарювання з е-комерції, включаючи:

- втрату цілісності інформації про операції, вплив якої може ускладнюватися відсутністю адекватного аудиторського сліду в документі в паперовій чи електронній формі;
  - ризики, пов'язані з забезпеченням всебічної захищеності е-комерції, включаючи вірусні атаки та можливість ошукування суб'єкта господарювання замовниками та іншими особами внаслідок несанкціонованого доступу;
  - невідповідну облікову політику, пов'язану, наприклад, з капіталізацією видатків, таких як витрати на удосконалення web-вузлів, неправильне розуміння складних контрактних угод, ризики передачі права, обмін іноземних валют, резерви на гарантії та повернення товарів, а також проблеми визнання доходу, такі як:
  - чи діє суб'єкт господарювання як власник або як агент, а також чи слід визнавати валову реалізацію або лише комісійні;
  - чи надають іншим суб'єктам господарювання рекламний простір на web-вузлі суб'єкта господарювання, як визначають доходи та розраховуються (наприклад, шляхом використання бартерних операцій);
  - підхід до знижок з обсягу реалізації та початкових пропозицій (наприклад, безплатні товари коштують певну суму);
  - віднесення доходу до певного періоду (наприклад, чи визнаються продажі лише тоді, коли товари доставлені та послуги надані);
  - невідповідність вимогам оподаткування та іншим юридичним чи нормативним вимогам, особливо якщо діяльність з е-комерції через Інтернет здійснюється через міжнародні кордони;
  - неспроможність забезпечити, щоб контракти, підтвержені лише електронними засобами, були обов'язковими;
  - надмірна довіра до е-комерції при розміщенні значних бізнес-систем чи інших бізнес-операцій в Інтернеті;
  - збій чи "повний вихід з ладу" систем та інфраструктури.
20. Суб'єкт господарювання вирішує проблеми певних бізнес-ризиків, що виникають в е-комерції, шляхом запровадження відповідної інфраструктури захищеності та супутніх заходів контролю, які, як правило, містять такі заходи з метою:
- засвідчення ідентифікатора замовників та постачальників;
  - забезпечення цілісності інформації про операції;
  - досягнення домовленості про умови торгівлі, включаючи угоди про постачання та умови надання кредитів і процесів вирішення спірних питань, що можуть бути спрямованими на відстеження операцій та процедур для забезпечення того, щоб сторона, яка бере участь в

## ЕЛЕКТРОННА КОМЕРЦІЯ: ВПЛИВ НА АУДИТОРСЬКУ ПЕРЕВІРКУ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

- операції, не змогла пізніше відмовитися від раніше обумовлених контрактом умов (процедури неможливості відмови від контракту);
  - отримання платежів від замовників або забезпечення фінансування для них;
  - встановлення протоколів конфіденційності та захисту інформації.
21. Аудитор застосовує набуті знання бізнесу для визначення подій, операцій та практики, пов'язаних з бізнес-ризиками, що виникають від діяльності з е-комерції суб'єкта господарювання, тобто які, за судженням аудитора, можуть призвести до суттєвого викривлення фінансових звітів або суттєво впливати на аудиторські процедури чи аудиторський висновок.

### **Законодавчі та нормативні проблеми**

22. Ще не існує всеосяжної концептуальної міжнародної законодавчої основи е-комерції та ефективної інфраструктури для підтримки такої основи (електронні підписи, реєстри документів, механізми вирішення спорів, захист замовника тощо). Законодавчі бази в різних юрисдикціях різняться щодо визнання е-комерції. Проте управлінський персонал має враховувати законодавчі та нормативні питання, пов'язані з діяльністю суб'єкта господарювання з е-комерції, наприклад, чи має суб'єкт господарювання адекватні механізми для визнання податкових зобов'язань, зокрема продажів або податків на додану вартість, у різних юрисдикціях. До факторів, що можуть призвести до підвищення податків на операції з е-комерції, можна віднести місце розташування:

- де суб'єкт господарювання юридично зареєстрований;
- де базуються реальні операції;
- де розміщений його web-сервер;
- з якого постачають товари та надають послуги;
- де знаходяться замовники або з якого постачають товари чи надають послуги.

Все це може бути в різних юрисдикціях. Це може призводити до ризику того, що податки, які підлягають сплаті за операції, що здійснюються в різних юрисдикціях, не визнанні відповідним чином.

23. Законодавчі чи нормативні питання, які можуть бути особливо доречними в середовищі е-комерції, включають:
- суворе дотримання національних та міжнародних вимог конфіденційності;
  - суворе дотримання національних та міжнародних вимог до регульованих галузей;
  - обов'язковість виконання контрактів;
  - законність конкретних видів діяльності, наприклад спекуляцій в Інтернеті;

- ризик відмивання грошей;
- порушення прав інтелектуальної власності.

24. МСА 250, “Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів” вимагає від аудитора при плануванні та виконанні аудиторських процедур, а також при оцінюванні та звітуванні про них визнавати, що порушення суб’єктом господарювання законів та нормативних документів може суттєво впливати на фінансові звіти. МСА 250 також визнає, що для планування аудиторської перевірки аудиторіві слід набути загального розуміння законодавчої та нормативної бази, яка застосовується до суб’єкта господарювання та галузі, а також того, як суб’єкт господарювання додержується цієї бази. Ця база, за конкретних обставин суб’єкта господарювання, може містити певні юридичні та нормативні проблеми, пов’язані з діяльністю з е-комерції. Хоча МСА 250 визнає, що не можна очікувати, що аудиторська перевірка виявить усі випадки невідповідності законодавчим і нормативним актам, від аудитора особливо вимагається проведення процедур, спрямованих на виявлення випадків невідповідності тим законам і нормативним актам, недодержання яких слід враховувати при складанні фінансових звітів. Якщо виникають законодавчі та нормативні проблеми, які, за судженням аудитора, можуть призвести до суттєвого викривлення інформації у фінансових звітах чи мати суттєвий вплив на аудиторські процедури чи аудиторський висновок, аудитор розглядає інформацію, що надається управлінському персоналу з цього питання. У деяких випадках може бути необхідна консультація юриста, який має конкретний досвід у проблемах е-комерції, при розгляді законодавчих та нормативних питань, що виникають через діяльність суб’єкта господарювання з е-комерції.

## Міркування щодо внутрішнього контролю

25. Заходи внутрішнього контролю можна використовувати для зменшення ризиків, пов’язаних з діяльністю з е-комерції. Відповідно до МСА 400 “Оцінка ризиків та внутрішній контроль”<sup>7</sup> аудитор розглядає середовище контролю та процедури контролю, які суб’єкт господарювання застосовує до діяльності з е-комерції тою мірою, якою вони відповідають твердженням у фінансових звітах. За деяких обставин, наприклад, коли системи електронної комерції високо автоматизовані, коли обсяг операцій великий або коли докази в електронній формі, які є аудиторським слідом, не зберігаються, аудитор може визначити, що неможливо знизити аудиторський ризик до прийнятно низького рівня, застосовуючи лише процедури по суті. За таких обставин часто застосовують комп’ютеризовані методи аудиту (зверніться до ПМПА 1009 “Комп’ютеризовані методи аудиту”)<sup>8</sup>.

<sup>7</sup> Див. виноску 4.

<sup>8</sup> ПМПА 1009 “Комп’ютеризовані методи аудиту” відкликано в грудні 2004 р.

26. Як і при розгляді забезпечення захищеності, цілісності інформації про операції та впорядкування процесів, наведених нижче, особливо важливими для суб'єкта господарювання, який займається е-комерцією, є такі аспекти внутрішнього контролю:
- збереження цілісності процедур контролю у середовищі е-комерції, що швидко змінюється;
  - забезпечення доступу до відповідних документів для задоволення потреб суб'єкта господарювання і для цілей аудиторської перевірки.

### **Захищеність**

27. Інфраструктура забезпечення захищеності суб'єкта господарювання та пов'язаних з ним процедур контролю - надзвичайно важливі особливості системи внутрішнього контролю, якщо зовнішні сторони можуть мати доступ до інформаційної системи суб'єкта господарювання, використовуючи загальнодоступну мережу, таку як Інтернет. Інформація захищена настільки, наскільки задоволені вимоги доступу до неї, її автентичності, конфіденційності, цілісності, неможливості викривлення змісту та наявності.
28. Суб'єкт господарювання, як правило, розглядатиме ризики забезпечення захищеності, пов'язані з реєстрацією та обробкою операцій з е-комерції, за допомогою інфраструктури захищеності та пов'язаних з нею процедур контролю. Інфраструктура забезпечення захищеності та пов'язані з нею процедури контролю можуть містити інформацію про політику захисту інформації, оцінку ризику захищеності та стандарти, критерії, практику, а також процедури, згідно з якими встановлюють і підтримують окремі системи, включаючи фізичні заходи та логічні чи інші технічні заходи захисту, такі як ідентифікатори користувачів, паролі та брандмауери. Тою мірою, якою вони є доречними для тверджень у фінансових звітах, аудитор розглядає такі питання:
- ефективне застосування брандмауерів та програмного забезпечення з захисту від вірусів для захищеності своїх систем від встановлення несанкціонованого чи шкідливого програмного забезпечення, даних чи інших матеріалів в електронній формі;
  - ефективне застосування кодування інформації, включаючи:
    - і забезпечення конфіденційності та захищеності передачі шляхом, наприклад, авторизації ключів декодування;
    - і запобігання неправильного застосування методів шифрування, наприклад, шляхом контролювання та забезпечення збереженості ключів декодування;
  - заходи контролю за розробкою та впровадженням систем, які використовуються для підтримання діяльності з е-комерції;



- чи залишаються встановлені заходи з забезпечення захищеності таким ж ефективними, як і нові технології, які можна використати для спроб проникнення через Інтернет;
- чи підтримує середовище контролю запроваджені процедури контролю. Наприклад, системи цифрового кодування, оснований на підтвердженні прав доступу, можуть бути неефективними, якщо вони функціонують у неадекватному середовищі контролю та їх можна технічно вдосконалити.

### **Цілісність інформації про операції**

29. Аудитор розглядає повноту, точність, своєчасність та авторизацію інформації, наданої для реєстрації та обробки в фінансових документах суб'єкта господарювання (цілісність інформації про операції). Характер та рівень складності діяльності суб'єкта господарювання з е-комерції впливає на характер та величину ризиків, пов'язаних з реєстрацією та обробкою операцій з е-комерції.
30. Аудиторські процедури стосовно цілісності інформації в обліковій системі щодо операцій з е-комерції значною мірою відносяться до оцінювання надійності систем у використанні для збору та обробки такої інформації. В ускладненій системі початкова дія, наприклад, одержання замовлення від клієнта через Інтернет, автоматично ініціює всі інші кроки обробки операції. Отже, на відміну від аудиторських процедур для традиційних ділових операцій, що, як правило, фокусуються окремо на процесах контролю, пов'язаних з кожним етапом пошуку та обробки операцій, аудиторські процедури для ускладненої е-комерції часто спрямовані на автоматизовані процедури контролю, пов'язані з цілісністю інформації про операції у міру того, як її отримують і потім негайно автоматично обробляють.
31. У середовищі е-комерції, процедури контролю, пов'язані з цілісністю інформації про операції, часто призначені, наприклад, для:
  - підтвердження правильності вводу;
  - запобігання дублювання чи пропущення операцій;
  - забезпечення того, щоб умови торгівлі були узгоджені до обробки замовлення, включаючи умови доставки та надання кредиту, які можуть вимагати, наприклад, отримання платежу при розміщенні замовлення;
  - розрізнення пошуку та перегляду інформації від розміщених замовлень, забезпечення того, щоб сторона, яка бере участь в операції, не могла пізніше відмовитися, вже погодившись на визначені у контракті умови (неможливість відмови), та забезпечення здійснення операцій з затвердженими сторонами у належний час;

- запобігання неповної обробки шляхом забезпечення, щоб усі етапи були завершені та зареєстровані (наприклад, щодо операції з замовником: замовлення прийнято, платіж отримано, товари/послуги доставлені та дані в обліковій системі оновлені) або, якщо всі етапи не завершені та незареєстровані, було анульоване замовлення;
- забезпечення відповідного розміщення докладної інформації про операцію у складних системах мережі (наприклад, якщо дані збирають централізовано та повідомляють різним адміністраторам ресурсів для виконання операції);
- забезпечення належного зберігання, резервного копіювання та захищеності записів.

### Упорядкування процесів

32. Упорядкування процесів означає спосіб інтегрування різних систем ІТ та їхнє функціонування по суті як єдиної системи. В середовищі е-комерції важливою є відповідна обробка операцій, здійснених на web-вузлі суб'єкта господарювання, внутрішніми системами суб'єкта господарювання, такими як облікова система, системи управління відносинами з замовниками та системи управління запасами (які часто відомі як системи "допоміжного офісу"). Багато вузлів Інтернету не об'єднуються автоматично з внутрішніми системами.
33. Спосіб збору інформації про операції з е-комерції та переносу її до облікової системи суб'єкта господарювання може впливати на такі питання, як:
  - повнота та точність обробки операцій та зберігання інформації;
  - визначення часу визнання доходів від реалізації, придбань та інших операцій;
  - ідентифікування та реєстрація спірних операцій.
34. Якщо це є доречним для тверджень у фінансових звітах, аудитор розглядає процедури контролю, які керують об'єднанням операцій з е-комерції з внутрішніми системами, та процедури контролю за змінами у системах та перетворенням даних з метою автоматизації упорядкування процесів.

### Вплив електронних записів на аудиторські докази

35. Може не бути жодних паперових документів щодо операцій з е-комерції, а електронні записи можна легше зруйнувати чи змінити, ніж паперові записи, не залишаючи доказів такого руйнування чи змінування. Аудитор розглядає, чи адекватна запроваджена суб'єктом господарювання політика захищеності інформації та процедури контролю захищеності для запобігання несанкціонованих змін в

## ЕЛЕКТРОННА КОМЕРЦІЯ: ВПЛИВ НА АУДИТОРСЬКУ ПЕРЕВІРКУ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

обліковій системі, записах або системах, що надають дані для облікової системи.

36. Аудитор може проводити тести процедур контролю, такі як перевірки цілісності записів, електронних позначок дати, чеків, цифрових підписів та процедур контролю за керуванням версіями при розгляді цілісності електронних доказів. Залежно від оцінки аудитором цих процедур контролю він також може розглядати необхідність виконання додаткових процедур, таких як підтвердження деталей операцій чи залишків на рахунках третіми сторонами (див. МСА 505 “Зовнішні підтвердження”).

# ПОЛОЖЕННЯ З МІЖНАРОДНОЇ ПРАКТИКИ АУДИТУ 1014

## НАДАННЯ ВИСНОВКІВ АУДИТОРАМИ ПРО ВІДПОВІДНІСТЬ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ МІЖНАРОДНИМ СТАНДАРТАМ

(чинний стандарт)

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1
Фінансові звіти, складені виключно згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності .....	2—4
Фінансові звіти, складені згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності та національною концептуальною основою фінансової звітності .....	5—7
Фінансові звіти, складені згідно з національною концептуальною основою фінансової звітності з розкриттям інформації про рівень відповідності Міжнародним стандартам фінансової звітності .....	8—11

Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПА) 1014 “Надання висновків аудитором про відповідність фінансової звітності міжнародним стандартам” слід тлумачити у контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, який визначає застосування і статус ПМПА.

Це Положення видане як доповнення до МСА 700 “Аудиторський висновок про фінансову звітність”. Воно не встановлює жодних нових основних принципів або процедур. Його мета — допомогти аудиторам та розв’язати належної практики шляхом надання рекомендацій щодо застосування МСА 700 у випадках, коли фінансові звіти складені із застосуванням Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) або містять посилання на МСФЗ. Аудитор застосовує професійне судження для визначення того, якою мірою будь-які з рекомендацій, описаних у цьому Положенні, можуть бути доречними з огляду на вимоги МСА 700 та конкретні обставини суб’єкта господарювання.

РМСАНВ затвердила це Положення в березні 2003 року для опублікування 1 червня 2003 р.

<sup>1</sup> МСА 700 “Аудиторський висновок про фінансову звітність” буде відкликано в грудні 2006 р. після набуття чинності МСА 700 (переглянутим) “Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення”.

## Вступ

1. Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 200 “Мета та загальні принципи перевірки фінансових звітів” встановлює, що мета аудиторської перевірки фінансових звітів полягає в наданні аудиторіві можливості висловити свою думку стосовно того, чи відповідають підготовлені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах застосовній концептуальній основі фінансової звітності. МСА 700 “Аудиторський висновок про фінансову звітність”<sup>2</sup> встановлює стандартні положення і надає рекомендації щодо форми і змісту аудиторського висновку. Зокрема, параграф 17 МСА 700 вимагає чіткого визначення в аудиторському висновку концептуальної основи фінансової звітності, використаної для складання фінансових звітів. Мета цього Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПА) полягає у наданні додаткових рекомендацій, коли аудитор висловлює думку про фінансові звіти, що, за твердженнями управлінського персоналу, складені:

- а) виключно згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ);
- б) згідно з МСФЗ та національною концептуальною основою фінансової звітності; або
- в) згідно з національною концептуальною основою фінансової звітності з розкриттям інформації про рівень відповідності МСФЗ.

Рекомендації, надані у цьому ПМПА, можна у разі необхідності застосовувати в адаптованому вигляді до висновків про те, чи були фінансові звіти складені згідно з іншими, ніж МСФЗ, концептуальними основами фінансової звітності (наприклад, фінансові звіти, які за твердженням управлінського персоналу складені з двома різними національними концептуальними основами фінансової звітності). Це ПМПА не встановлює жодних нових вимог до аудиторської перевірки фінансових звітів та жодних винятків з вимог МСА 700.

## **Фінансові звіти, складені виключно згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності**

2. Існують приклади, коли суб’єкти господарювання стверджують, що їх фінансові звіти складені згідно з МСФЗ, тоді як фактично вони не відповідають усім вимогам, встановленим МСФЗ. Параграфи 13-22 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (МСБО) 1 “Подання фінансових звітів” встановлює вимоги, які суб’єкт господарювання мусить виконувати до того, як фінансові звіти можна буде вважати складеними згідно з МСФЗ. Зокрема параграф 14 пояснює, що фінансові звіти не слід описувати як такі, що відповідають вимогам МСФЗ, якщо вони не відповідають усім вимогам кожного застосовного стандарту та

<sup>2</sup> Див. виноску 1.

## НАДАННЯ ВИСНОВКІВ АУДИТОРАМИ ПРО ВІДПОВІДНІСТЬ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ МІЖНАРОДНИМ СТАНДАРТАМ

кожного застосовного тлумачення Постійного комітету з тлумачень. Наведені нижче описи основи, на якій готувалися фінансові звіти, ілюструють приклади фінансових звітів, які не були складені згідно з МСФЗ:

- фінансові звіти стверджують, що вони були складені згідно з МСФЗ, але потім вказують на деякі суттєві відхилення. Наприклад, примітка, що містить опис застосованої облікової політики, стверджує, що фінансові звіти складені згідно з МСФЗ за винятком того, що не розкрита інформація про обсяг реалізації за географічними сегментами;
  - фінансові звіти визначають конкретні вимоги МСФЗ, які суб'єкт господарювання використовує для складання фінансових звітів, але не охоплюють усіх вимог, які слід застосовувати до суб'єкта господарювання для того, щоб він у повній мірі відповідав МСФЗ;
  - фінансові звіти визначають часткову відповідність МСФЗ без посилання на конкретні відхилення. Наприклад, примітка, що містить опис застосованої облікової політики, стверджує, що фінансові звіти “базуються” або “відповідають суттєвим вимогам”, або “відповідають вимогам МСФЗ до бухгалтерського обліку”.
3. Безумовно-позитивна думка висловлюється, лише коли аудитор може зробити висновок, що фінансові звіти справедливо та достовірно відображають (або відображають достовірно в усіх суттєвих аспектах) інформацію згідно з застосовною концептуальною основою фінансової звітності. За усіх інших обставин аудитор мусить відмовитися від висловлення думки або надати умовно-позитивну або негативну думку в залежності від характеру обставин. Відповідно аудитор не висловлює безумовно-позитивну думку, яка вказує, що фінансові звіти складені згідно з МСФЗ, якщо фінансові звіти містять будь-яке відхилення від МСФЗ, і це відхилення має суттєвий вплив на зазначені фінансові звіти<sup>3</sup>. Якщо аудитор надає висновок про те, чи були фінансові звіти складені згідно з МСФЗ, а самі фінансові звіти містять суттєве відхилення від МСФЗ, таке відхилення спричиняє до незгоди з управлінським персоналом щодо прийнятності вибраної облікової політики, методу її застосування або адекватності розкриття інформації у фінансових звітах. Параграфи 36-40 МСА 700 надають рекомендації щодо доречності висловлення умовно-позитивної думки або негативної думки та щодо того, яку саме інформацію слід включити до аудиторського висновку.
4. Якщо аудиторський висновок містить будь-яке умовно-позитивне або обмежувальне формулювання, він не відповідає вимозі параграфу 17

<sup>3</sup> Параграф 17 МСБО 1 стверджує, що за надзвичайно рідких обставин, коли управлінський персонал робить висновок, що відповідність МСФЗ буде вводити в оману, відхилення від цієї вимоги може бути необхідним для досягнення достовірного відображення інформації. Відхилення від вимог конкретного МСФЗ згідно з положеннями параграфу 17 МСБО 1 не означає відхилення від МСФЗ з цією метою.

МСА 700<sup>4</sup> про те, що в аудиторському висновку слід чітко описувати концептуальну основу фінансової звітності, використану для складання фінансових звітів. Наприклад, параграф, призначений для висловлення думки аудитора, який зазначає, що "фінансові звіти справедливо та достовірно відображають інформацію і в основному відповідають Міжнародним стандартам фінансової звітності", не відповідає вимогам МСА 700.

### **Фінансові звіти, складені згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності та національною концептуальною основою фінансової звітності**

5. Примітка, в якій наведено опис використаної облікової політики, зазначає, що фінансові звіти складені у відповідності до МСФЗ та національної концептуальної основи фінансової звітності. Фінансові звіти, складені згідно з кількома концептуальними основами фінансової звітності, мають відповідати кожній із зазначених концептуальних основ окремо. Комплект фінансових звітів, складений згідно з однією концептуальною основою, який містить примітку або додатковий звіт, який приводить отримані результати у відповідність до результатів, що були би відображені згідно з іншою концептуальною основою фінансової звітності, не є складеним згідно з цією іншою концептуальною основою. Це пояснюється тим, що згадані фінансові звіти не містять усю інформацію, як того вимагає ця інша концептуальна основа. Для того, щоб розглядати фінансові звіти як такі, що складені згідно з обома концептуальними основами, ці звіти мають одночасно відповідати вимогам обох концептуальних основ фінансової звітності без будь-якої необхідності у вищезгаданих додаткових звітах. На практиці одночасна відповідність як МСФЗ, так і національній концептуальній основі фінансової звітності малоімовірна, якщо країна не прийняла МСФЗ як свою концептуальну основу фінансової звітності або не усунула усі бар'єри щодо відповідності МСФЗ.
6. Аудиторів корисно обговорювати з управлінським та найвищим управлінським персоналом фінансові звіти, в яких зазначено, що вони складені згідно з МСФЗ та національною концептуальною основою фінансової звітності. Метою обговорення є повідомлення управлінському персоналу та найвищому управлінському персоналу про можливість умовно-позитивної думки або негативної думки про відповідність одній або двом концептуальним основам фінансової звітності, якщо можливість одночасної повної відповідності вимогам МСФЗ та національної концептуальної основи фінансової звітності є малоімовірною. За цих обставин аудитор заохочує управлінський персонал до складання фінансових звітів лише згідно з однією

<sup>4</sup> Див. виноску 1.

## НАДАННЯ ВИСНОВКІВ АУДИТОРАМИ ПРО ВІДПОВІДНІСТЬ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ МІЖНАРОДНИМ СТАНДАРТАМ

концептуальною основою фінансової звітності з врахуванням будь-яких вимог відповідних законів та нормативних актів. Тоді аудиторський висновок формулюється з огляду на те, чи були фінансові звіти складені згідно з цією концептуальною основою фінансової звітності.

7. Якщо управлінський персонал наполягає на зазначенні того, що фінансові звіти були складені як згідно з МСФЗ, так і національною концептуальною основою фінансової звітності, аудиторський висновок містить посилання на обидві концептуальні основи. Однак аудитор розглядає кожну концептуальну основу фінансової звітності окремо. Якщо за результатами цього розгляду встановлена невідповідність одній із концептуальних основ, але не встановлена невідповідність іншій концептуальній основі, аудитор висловлює безумовно-позитивну думку про відповідність цій концептуальній основі та умовно-позитивну думку або негативну думку стосовно відповідності першій концептуальній основі. Якщо на думку аудитора невідповідність одній із концептуальних основ фінансової звітності спричиняє до невідповідності фінансових звітів іншій концептуальній основі фінансової звітності, аудитор висловлює умовно-позитивну думку або негативну думку стосовно відповідності обом концептуальним основам. Прикладом аудиторського висновку, в якому на думку аудитора фінансові звіти відповідають в усіх суттєвих аспектах національній концептуальній основі фінансової звітності, але він вважає, що умовно-позитивна думка є доречною стосовно відповідності МСФЗ, є:

“Примітка X до фінансових звітів вказує, що фінансові звіти складені згідно з [відповідна національна концептуальна основа фінансової звітності] та Міжнародними стандартами фінансової звітності. Як зазначено у Примітці У до фінансових звітів, Компанія має інвестиційне майно у сумі X доларів, яке обліковують за собівартістю мінус накопичена амортизація. Цей метод обліку використовується на вимогу [відповідна національна концептуальна основа фінансової звітності] і дозволений Міжнародними стандартами фінансової звітності. Інформація про справедливую вартість цього інвестиційного майна у сумі X доларів не розкрита. Розкриття цієї інформації не вимагається [відповідна національна концептуальна основа фінансової звітності], але вимагається Міжнародними стандартами фінансової звітності.

На нашу думку фінансові звіти справедливо та достовірно відображають (або “подають достовірно в усіх суттєвих аспектах”) фінансовий стан Компанії станом на 31 грудня 20X1 р. та результати її діяльності, а також її грошові потоки за рік, що закінчився на цю дату, згідно з [назва відповідної національної концептуальної основи фінансової звітності з посиланням на країну походження] (та відповідають вимогам [посилання на відповідні законодавчі акти або закони]) і, за винятком впливу на фінансові звіти проблеми,



зазначеної у попередньому параграфі, фінансові звіти справедливо та достовірно відображають, (або “подають достовірно в усіх суттєвих аспектах”) фінансовий стан Компанії станом на 31 грудня 20X1 р. та результати її діяльності, а також її грошові потоки за рік, що закінчився на цю дату, згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності”.

**Фінансові звіти, складені згідно з національною концептуальною основою фінансової звітності з розкриттям інформації про рівень відповідності Міжнародним стандартам фінансової звітності**

8. Суб’єкти господарювання, що складають свої фінансові звіти згідно з національною концептуальною основою фінансової звітності, можуть додатково, у примітках до цих фінансових звітів, розкривати інформацію про рівень їх відповідності МСФЗ. Наприклад, управлінський персонал може вважати розкриття цієї додаткової інформації бажаним, якщо від суб’єкта господарювання вимагається відповідність МСФЗ на майбутню дату, і управлінський персонал прагне надати користувачам фінансових звітів яке-небудь свідчення поступу у напрямку досягнення такої відповідності. За цих обставин аудитор розглядає, чи є точними, та чи не вводять в оману твердження, зроблені у примітках до фінансових звітів стосовно рівня такої відповідності. Далі аудитор також розглядає вплив розкриття такої інформації на аудиторський висновок.
9. Примітка до фінансових звітів, яка містить розкриття інформації про відповідність МСФЗ, розглядається таким же чином, як будь-яка інша примітка до фінансових звітів. Усі такі примітки містять твердження управлінського персоналу, і аудитор отримує достатні та відповідні докази для підтвердження цих тверджень. Якщо примітка містить посилання на відповідність МСФЗ, аудитор розглядає правильність примітки. У деяких випадках аудитор може дійти висновку, що примітка містить оманливу інформацію, що фінансові звіти не відповідають національній концептуальній основі фінансової звітності. Це ймовірно за обставин, коли посилання на відповідність МСФЗ вводить в оману користувачів фінансових звітів тому, що містить суттєво неточну інформацію або неповну інформацію, яка є суттєвою та значущою для фінансових звітів (наприклад відсутність відповідності конкретному МСФЗ, яка є суттєвою та значущою для фінансових звітів, може спричинити до оманливого розкриття інформації, якщо інформація не буде адекватно розкрита, включаючи кількісну оцінку впливу на фінансові звіти).
10. Якщо фінансові звіти не відповідають національній концептуальній основі фінансової звітності, тому що розкриття інформації згідно з МСФЗ вводить в оману, аудитор в аудиторському висновку висловлює

## НАДАННЯ ВИСНОВКІВ АУДИТОРАМИ ПРО ВІДПОВІДНІСТЬ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ МІЖНАРОДНИМ СТАНДАРТАМ

умовно-позитивну думку або негативну думку. Ілюстрацією умовно-позитивної думки, яку можна надавати за таких обставин, слугує такий приклад:

“Примітка X до фінансових звітів зазначає, що фінансові звіти складені згідно з [відповідна національна концептуальна основа фінансової звітності] та Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), за винятком того, що вони не відповідають МСБО 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”. Оскільки вплив невідповідності МСБО 39 на фінансові звіти Компанії є суттєвим та всеохоплюючим, посилання на відповідність МСФЗ вважається таким, що вводить в оману. На нашу думку, за винятком включення до них посилання на відповідність МСФЗ, фінансові звіти справедливо та достовірно відображають, (або “подають достовірно в усіх суттєвих аспектах”) фінансовий стан Компанії станом на 31 грудня 20X1 р., а також результати її діяльності та її грошові потоки за рік, що закінчився на цю дату, згідно з [назва відповідної національної концептуальної основи фінансової звітності з посиланням на країну походження] (та відповідають вимогам [посилання на відповідні законодавчі акти чи закони]).”

11. Примітка до фінансових звітів, яка містить розкриття інформації про відповідність МСФЗ, може не містити оманливої інформації про невідповідність фінансових звітів національній концептуальній основі фінансової звітності. Якщо на думку аудитора посилання на відповідність МСФЗ не вводить в обману, аудитор може висловити безумовно-позитивну думку про відповідність фінансової звітності національній концептуальній основі. За деяких обставин аудитор може вирішити модифікувати аудиторський висновок шляхом додавання до нього пояснювального параграфу для зосередження уваги на примітці, яка містить посилання на відповідність МСФЗ<sup>5</sup>. Застосування пояснювального параграфу не є заміною надання умовно-позитивної думки або негативної думки про відповідність національній концептуальній основі фінансової звітності, якщо розкриття інформації про відповідність МСФЗ вводить в оману стосовно того, що фінансові звіти не відповідають концептуальній основі національної фінансової звітності.

<sup>5</sup> В параграфах 30—35 МСА 700 містяться додаткові параграфи щодо застосування пояснювального параграфу. Див. також виноску 1.

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ ЗАВДАНЬ З ОГЛЯДУ 2400

(раніше МСА 910)

## ЗАВДАННЯ З ОГЛЯДУ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

(Цей Стандарт є чинним. Додаток містить відповідні зміни до Стандарту, що наберуть чинності в майбутньому)\*

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
Вступ . . . . .	1—2
Мета завдання з огляду . . . . .	3
Загальні принципи завдання з огляду . . . . .	4—1
Обсяг огляду . . . . .	8
Середній рівень упевненості . . . . .	9
Умови завдання . . . . .	10—12
Планування . . . . .	13—15
Робота, виконана іншими особами . . . . .	16
Документування . . . . .	17
Процедури та докази . . . . .	18—22
Складання і надання висновків . . . . .	23—28
Додаток 1: зразок листа-зобов'язання щодо огляду фінансових звітів	
Додаток 2: приклади детальних процедур, що їх можна виконати при проведенні завдання з огляду фінансових звітів	
Додаток 3: форма безумовно-позитивного висновку щодо огляду	
Додаток 4: приклади інших висновків щодо огляду, які не є безумовно-позитивними	
Додаток 5: Відповідні зміни до МСЗО 2400 внаслідок МСЗО 2410: чинні для оглядів фінансових звітів за періоди, що починаються з 15 грудня 2006 р. або пізніше.	

АУДИТ

Міжнародний стандарт завдань з огляду (МСЗО) 2400 “Завдання з огляду фінансових звітів” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСЗО.

\* МСЗО 2410 “Огляд проміжної фінансової інформації, виконаний незалежним аудитором суб’єкта господарювання” обумовив відповідні зміни до МСЗО 2400. Ці зміни є чинними для оглядів фінансових звітів за періоди, що починаються з 15 грудня 2006 р. або пізніше. Відповідні зміни визначені в Додатку до цього МСЗО.

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення положень і надання рекомендацій стосовно професійної відповідальності аудитора<sup>1</sup> при виконанні завдання з огляду фінансових звітів, а також форми і змісту висновку, який надає аудитор у зв'язку з проведенням такого огляду.
2. Цей МСА стосується огляду фінансових звітів. Однак його треба застосовувати в обсязі, придатному для завдань з огляду фінансової та іншої інформації. Цей МСА слід читати разом з МСА 120 “Концептуальна основа Міжнародних стандартів аудиту”. При застосуванні цього МСА аудиторіві можуть бути корисними рекомендації й інших МСА.

## Мета завдання з огляду

3. **Мета завдання з огляду - надати аудиторіві 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.**

## Загальні принципи завдання з огляду

4. Аудитор повинен дотримуватися **“Кодексу етики професійних бухгалтерів”**, виданого Міжнародною федерацією бухгалтерів. Етичними принципами, що визначають професійну відповідальність аудитора, є:
  - а) незалежність;
  - б) чесність;
  - в) об'єктивність;
  - г) професійна компетентність і належна ретельність;
  - г) конфіденційність;
  - д) професійна поведінка;
  - е) технічні стандарти.
5. **Аудитор повинен проводити огляд відповідно до цього МСА.**
6. **Аудитор повинен планувати і проводити огляд з позиції професійного скептицизму, визнаючи можливість наявності обставин, що викликають суттєве викривлення фінансових звітів.**

---

<sup>1</sup> Як пояснено в Концептуальній основі Міжнародних стандартів аудиту, термін “аудитор” уживається скрізь у МСА при описі й аудиторської діяльності, і супутніх послуг, що можуть надаватися. Таке використання цього терміна не означає, що особа, яка виконує супутні послуги, неодмінно має бути аудитором фінансових звітів суб'єкта господарювання.

7. Для висловлення у висновку негативної впевненості щодо огляду аудитор повинен отримати достатні відповідні докази, насамперед шляхом здійснення запиту та аналітичних процедур, які дають змогу зробити висновки.

### Обсяг огляду

8. Термін “обсяг огляду” означає процедури огляду, що їх за відповідних обставин вважають потрібними для досягнення мети аудиторської перевірки. **Процедури, необхідні при проведенні огляду фінансових звітів, визначаються аудитором з урахуванням вимог цього МСА, відповідних професійних організацій, законодавства, нормативних актів, а також (де це доцільно) умов завдання з огляду й вимог до складання звітності.**

### Середній рівень упевненості

9. Завдання з огляду забезпечує середній рівень упевненості стосовно того, що інформація, яка є предметом огляду, не містить суттєвих викривлень. Це виражається у формі негативної впевненості.

### Умови завдання

10. **Аудиторів й замовників слід погодити умови завдання.** Погоджені умови треба відобразити в листі-зобов'язанні чи в іншому прийнятному документі (наприклад, у договорі).
11. Лист-зобов'язання допомагатиме при плануванні роботи з огляду. Виходячи й зі своїх власних інтересів, і з інтересів замовника, аудитор надсилає замовникові лист-зобов'язання, в якому документально відображено основні умови завдання. Лист-зобов'язання підтверджує згоду аудитора прийняти призначення й допомагає уникнути непорозуміння стосовно мети та обсягу завдання, відповідальності аудитора та форм висновків, які будуть надані.
12. До листа-зобов'язання включаються такі питання:
- мета послуг, що надаються ;
  - відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти;
  - обсяг огляду, включаючи посилання на цей МСА (або відповідні національні стандарти чи практику);
  - необмежений доступ до будь-яких облікових записів, документів та іншої інформації, необхідної у зв'язку з проведенням огляду;
  - зразок висновку, який буде надано;
  - факт того, що від огляду не можна очікувати виявлення помилок, незаконних дій або інших порушень (наприклад, шахрайства чи розтрати коштів), які можуть статися;

## ЗАВДАННЯ З ОГЛЯДУ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

- твердження про те, що аудиторська перевірка не проводиться та аудиторську думку не буде висловлено. Для підкреслення цього моменту й уникнення непорозумінь аудитор може розглянути вказівку щодо того, що завдання з огляду не відповідатиме встановленим законом вимогам або вимогам третьої сторони до аудиту.

Зразок листа-зобов'язання про проведення огляду фінансових звітів подано в Додатку 1 до цього МСА.

### **Планування**

13. Аудитор повинен планувати роботу так, щоб завдання було виконано ефективно.
14. 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.
15. Аудитор повинен розуміти різні питання, що стосуються фінансових звітів, наприклад: знати способи виробництва і збуту суб'єкта господарювання, виробничі лінії, місцерозташування виробничих об'єктів, а також зв'язані сторони. Це розуміння потрібне аудиторіві для того, щоб він міг здійснити необхідні запити й розробити відповідні процедури, а також оцінити отримані відповіді та іншу інформацію.

### **Робота, виконана іншими особами**

16. Використовуючи результати роботи, виконаної іншим аудитором або експертом, аудитор повинен упевнитися в тому, що така робота відповідає цілям огляду.

### **Документування**

17. Аудитор повинен задокументувати питання, важливі для забезпечення доказами обґрунтованості висновку щодо огляду і для доведення того, що огляд проведено відповідно до цього МСА.

### **Процедури та докази**

18. Аудитор повинен 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;
- ступенем впливу суджень управлінського персоналу на конкретну статтю;
- суттєвістю операцій і залишків на рахунках.

**19. Аудитор повинен застосовувати те саме визначення суттєвості, що й у випадку висловлення аудиторської думки щодо фінансових звітів.**

Хоча при проведенні огляду існує більший ризик невиявлення викривлень, ніж при проведенні аудиторської перевірки, судження з приводу того, що є суттєвим, виносяться на підставі інформації, щодо якої аудитор дає висновок, а також з урахуванням потреб тих осіб, які покладаються на цю інформацію, а не на рівні забезпеченої впевненості.

**20. Процедури з огляду фінансових звітів, як правило, охоплюють:**

- отримання аудитором розуміння бізнесу суб'єкта господарювання й галузі, в якій діє суб'єкт господарювання;
- запити стосовно принципів і практики бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання;
- запити стосовно відображення в обліку, класифікації й підсумовування операцій, збору інформації для розкриття у фінансових звітах і підготовки фінансових звітів;
- запити стосовно всіх суттєвих тверджень у фінансових звітах;
- аналітичні процедури, розроблені для виявлення взаємозв'язків і окремих статей, які здаються незвичайними. Ці процедури складаються з:
  - порівняння фінансових звітів зі звітами за попередні періоди;
  - порівняння фінансових звітів з очікуваними результатами і фінансовим станом;
  - вивчення взаємозв'язків між елементами фінансових звітів, котрі, як очікується, відповідатимуть прогнозованому зразку, який ґрунтується на досвіді суб'єкта господарювання або нормах цієї галузі.

При застосуванні цих процедур аудитор повинен розглянути типи питань, які вимагали внесення облікових коригувань за попередні періоди:

- запити щодо заходів, ухвалених на зборах акціонерів, засіданнях ради директорів, комітетів ради директорів та інших засіданнях, які можуть вплинути на фінансові звіти;
- ознайомлення (на підставі інформації, яка привернула увагу аудитора) з фінансовими звітами для розгляду відповідності фінансових звітів зазначеній основі бухгалтерського обліку;

## ЗАВДАННЯ З ОГЛЯДУ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

- отримання (за потреби) висновків інших аудиторів (якщо такі були), котрі проводили аудиторську перевірку або огляд фінансових звітів компонентів суб'єкта господарювання;
- запити осіб, відповідальних за фінансові питання й питання бухгалтерського обліку, наприклад, стосовно:
  - відображення всіх операцій в обліку;
  - відповідності складання фінансових звітів визначеній основі бухгалтерського обліку;
  - змін у господарській діяльності суб'єкта господарювання, принципах і практиці бухгалтерського обліку;
  - моментів, стосовно яких виникали питання у процесі зазначених процедур;
  - отримання від управлінського персоналу письмових пояснень (за потреби).

У Додатку 2 до цього МСА наведено ілюстративний перелік процедур, що їх часто використовують. Цей перелік не можна вважати вичерпним, і не передбачається, що всі зазначені в Додатку процедури застосовуватимуться при проведенні кожного завдання з огляду.

21. **Аудитор повинен здійснити запит щодо інформації про всі подальші події після дати фінансових звітів, які можуть вимагати коригувань або розкриття інформації у фінансових звітах.** Аудитор не несе відповідальності щодо виконання процедур для виявлення подій, що відбувалися після дати висновку щодо огляду.
22. **Якщо в аудитора є підстава для переконання, що інформація, яка є предметом огляду, може бути суттєво викривлена, аудитор повинен виконати додаткові або ширші процедури, необхідні для висловлення негативної впевненості або для підтвердження необхідності надання модифікованого висновку.**

### Складання і надання висновків

23. **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.
24. **На підставі виконаної роботи аудитор повинен оцінити, чи свідчать будь-які дані, отримані під час огляду, про те, що фінансові звіти не відображають справедливо й достовірно (або не подають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) інформацію, відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності.**
25. Висновок щодо огляду фінансових звітів описує обсяг завдання для того, щоб той, хто його читає, зміг зрозуміти характер виконаної роботи, а



також для пояснення того, що аудиторська перевірка не була проведена, а отже, аудиторська думка не висловлюється.

**26. Висновок щодо огляду фінансових звітів повинен включати такі основні елементи (зазвичай розташовані у поданій послідовності):**

- а) заголовок<sup>2</sup>;**
- б) адресат;**
- в) вступний або початковий параграф, зокрема:**
  - і) визначення фінансових звітів, стосовно яких проводився огляд;**
  - іі) твердження про відповідальність управлінського персоналу суб'єкта господарювання й відповідальність аудитора;**
- г) параграф, що описує характер огляду, зокрема:**
  - і) посилання на цей МСА, який застосовується щодо завдань з огляду, або на відповідні національні стандарти чи практику;**
  - іі) твердження про те, що огляд обмежується переважно здійсненням запитів і виконанням аналітичних процедур;**
  - ііі) 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;**
- ґ) висловлення негативної впевненості;**
- д) дата висновку;**
- е) адреса аудитора;**
- є) підпис аудитора.**

Приклади висновків щодо огляду наведено в Додатках 3 і 4 до цього МСА.

**27. Висновок щодо огляду повинен:**

- а) указувати, що при проведенні огляду аудитор не виявив фактів, які дають підставу думати, що фінансові звіти не відображають справедливо й достовірно (або не подають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) інформацію відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності (негативна впевненість) або**
- б) описувати факти (якщо їх виявлено), що впливають на справедливе й достовірне відображення (достовірне подання в усіх суттєвих аспектах) інформації відповідно до визначеної**

<sup>2</sup> У заголовку може бути доречним використання терміна “незалежний аудитор” для того, щоб відрізнити аудиторський висновок від звітів, що можуть бути надані іншими особами (наприклад, посадовими особами суб'єкта господарювання), або від висновків інших аудиторів, що можуть не дотримуватися етичних вимог, яких дотримується незалежний аудитор.

концептуальної основи фінансової звітності, включаючи (по змозі) кількісне визначення можливого впливу(ів) на фінансові звіти:

- i) чи висловлювати модифікацію з приводу негативної впевненості;
  - ii) якщо вплив питання на фінансові звіти настільки суттєвий і всеохопний, що аудитор доходить висновку про те, що модифікація не є доречною для розкриття неправдивого або неповного характеру фінансових звітів, надавати негативне твердження того, що фінансові звіти не відображають справедливо й достовірно (або не подають достовірно в усіх суттєвих аспектах) інформацію, відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності, або
- в) у випадку суттєвого обмеження обсягу огляду включити опис цих обмежень або:
- i) висловлювати модифікацію щодо негативної впевненості стосовно можливих коригувань фінансових звітів, внесення яких могло б бути визнане за необхідне за відсутності обмежень;
  - ii) не висловлювати будь-якої впевненості, якщо можливий вплив обмежень настільки суттєвий і всеохопний, що аудитор доходить висновку про неможливість забезпечення будь-якого рівня впевненості.
28. Аудитор повинен датувати висновок щодо огляду датою його завершення, що включає виконання процедур стосовно подій, які мали місце до дати висновку. Проте, оскільки аудитор не несе відповідальності за надання висновку щодо фінансових звітів, складених та наданих управлінським персоналом, аудиторіві не слід датувати висновок щодо огляду датою, що передує даті затвердження фінансових звітів управлінським персоналом.

### **Зразок листа-зобов'язання щодо огляду фінансових звітів**

Цей лист можна використовувати як інструкцію разом з міркуванням, викладеним у параграфі 10 цього МСА, і змінювати відповідно до конкретних вимог і обставин.

Раді директорів (або відповідному представникові найвищого управлінського персоналу):

Цей лист підтверджує наше розуміння умов і цілей нашого завдання, а також характеру та обмежень наданих нами послуг.

Ми надамо такі послуги.

Ми проведемо огляд балансу компанії ABC на 31 грудня 19XX р., а також огляд відповідних звітів про прибутки та збитки і про рух грошових коштів за рік, що закінчився, відповідно до Міжнародного стандарту аудиту (або вказати відповідні національні стандарти чи практику), які застосовуються до оглядів. Ми не будемо проводити аудиторську перевірку таких фінансових звітів, а отже, не будемо висловлювати аудиторську думку щодо них. Відповідно, ми надамо такий висновок щодо фінансових звітів:

(див. Додаток 3 до цього МСА)

Відповідальність за фінансові звіти, у тому числі за відповідне розкриття інформації, несе управлінський персонал компанії. Ця відповідальність включає також ведення належного бухгалтерського обліку і здійснення заходів внутрішнього контролю, а також вибір і застосування облікової політики. (У процесі проведення огляду нам будуть потрібні письмові пояснення управлінського персоналу стосовно тверджень, сформульованих у зв'язку з оглядом<sup>3</sup>).

Цей лист вважається дійсним протягом наступних років до моменту припинення терміну його дії, внесення змін або заміни цього листа іншим (за потреби).

Не слід покладатися на те, що в процесі виконання завдання з огляду будуть виявлені факти шахрайства, помилки чи незаконні дії. Проте ми будемо інформувати вас про будь-які суттєві питання, що будуть нами виявлені.

Просимо Вас підписати та повернути доданий примірник цього листа на доказ того, що він відповідає Вашому розумінню умов проведення нами аудиторського огляду фінансових звітів.

XYZ & Co

Підтверджено від імені компанії ABC

(підпис)

.....

Ім'я і посада

Дата

<sup>3</sup> Це речення слід використовувати на розсуд аудитора.

**Приклади детальних процедур, що їх можна виконати при проведенні завдання з огляду фінансових звітів**

1. Запит та аналітичні процедури з огляду, що виконуються при проведенні огляду фінансових звітів, визначаються судженням аудитора. Процедури, зазначені далі, наведено лише з метою ілюстрування. Це не означає, що всі запропоновані процедури застосовуються при проведенні кожного завдання з огляду. Цей Додаток не є програмою або контрольним листом при проведенні огляду.

**Загальне**

2. Обговорити умови та обсяг завдання із замовником та особами, що будуть проводити огляд.
3. Підготувати лист-зобов'язання, виклавши умови й обсяг завдання.
4. Отримати розуміння господарської діяльності суб'єкта господарювання й системи обліку фінансової інформації та підготовки фінансових звітів.
5. З'ясувати, чи вся фінансова інформація відображена:
  - а) у повному обсязі;
  - б) правильно;
  - в) санкціоновано.
6. Отримати пробний баланс і визначити, чи узгоджується він з Головною книгою і фінансовими звітами.
7. Розглянути результати попередніх аудиторських перевірок і завдань з огляду, в тому числі необхідні облікові коригування.
8. Здійснити запит, чи відбулися в суб'єкта господарювання значні зміни порівняно з минулим роком (наприклад, зміни у власності чи в структурі капіталу).
9. Здійснити запит щодо облікової політики й визначити:
  - 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.
10. Ознайомитися з протоколами зборів акціонерів, засідань ради директорів та інших відповідних комітетів для визначення питань, важливих для огляду.
11. Здійснити запит, чи відображені відповідним чином заходи, затверджені на зборах акціонерів, засіданнях Ради директорів чи на інших подібних засіданнях, які впливають на фінансові звіти й відповідним чином відображені в них.

## ЗАВДАННЯ З ОГЛЯДУ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

12. Здійснити запит щодо існування операцій зі зв'язаними сторонами, порядок їх відображення в обліку та належного розкриття інформації стосовно зв'язаних сторін.
13. Здійснити запит щодо непередбачених подій та зобов'язань.
14. Здійснити запит щодо планів щодо вибуття основних активів або сегментів бізнесу.
15. Отримати фінансові звіти й обговорити їх з управлінським персоналом.
16. Розглянути відповідність розкриття інформації у фінансових звітах вимогам до класифікації й надання.
17. Порівняти результати, наведені у фінансових звітах за поточний період, з результатами, показаними у фінансових звітах за попередні порівнювані періоди, і, якщо можливо, з бюджетами та прогнозами.
18. Отримати від управлінського персоналу пояснення з приводу будь-яких незвичайних змін або суперечностей у фінансових звітах.
19. Розглянути вплив будь-яких не виправлених помилок - окремо і разом. Довести їх до відома управлінського персоналу і визначити, який вплив будуть мати не виправлені помилки на висновок щодо огляду.
20. Розглянути необхідність отримання листа-пояснення від управлінського персоналу.

### **Грошові кошти**

21. Отримати банківські довідки. Здійснити запити персоналові замовника стосовно будь-яких незвичайних банківських звірянь.
22. Отримати інформацію про переведення коштів з рахунку на рахунок за період до і після дати висновку щодо огляду.
23. Здійснити запит, чи є будь-які обмеження стосовно руху грошових коштів.

### **Дебіторська заборгованість**

24. Здійснити запит про облікову політику щодо документування дебіторської заборгованості та визначити, чи створені резерви за такими операціями.
25. Отримати реєстр дебіторської заборгованості й визначити, чи відповідає підсумок пробному балансові.
26. Отримати й розглянути пояснення з приводу значних змін залишків на рахунках порівняно з попередніми періодами або з тими, що очікуються.
27. Отримати аналіз дебіторської заборгованості за термінами погашення. Визначити причину незвичайно великих сум, кредитових залишків на рахунках або інших незвичайних залишків і отримати інформацію про погашення дебіторської заборгованості.

## ЗАВДАННЯ З ОГЛЯДУ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

28. Обговорити з управлінським персоналом класифікацію дебіторської заборгованості, у тому числі залишки минулих періодів, чисті кредитові залишки й відображені у фінансових звітах суми, які повинні надійти від акціонерів, директорів та інших зв'язаних сторін.
29. Отримати інформацію про метод визначення “повільно оплачуваних” рахунків і створення резерву для покриття сумнівних боргів, а також розглянути обґрунтованість застосування такого методу.
30. З'ясувати, чи була дебіторська заборгованість предметом застави, факторингу чи дисконтована.
31. Здійснити запит щодо процедур, що виконуються для забезпечення належного віднесення операцій з реалізації і повернення реалізованих товарів до різних звітних періодів.
32. Здійснити запит, чи відображено на рахунках продукцію, відвантажену на консигнацію, і якщо це так, то чи зроблено зворотні проводки за цими операціями і чи віднесені відповідні товари до запасів.
33. Здійснити запит, чи видані великі кредити, що стосуються облікованого доходу, безпосередньо після дати балансу і чи був створений резерв на покриття таких сум.

### **Запаси**

34. Отримати перелік запасів і визначити:
  - а) чи відповідає підсумок залишків пробного балансу;
  - б) чи складений перелік на підставі підрахунку запасів.
35. Здійснити запит щодо методу підрахунку запасів.
36. Якщо на дату балансу не був здійснений підрахунок, здійснити запит:
  - а) чи використовується система поточної інвентаризації і чи проводиться періодичне порівняння з фактичною кількістю наявних запасів;
  - б) чи використовується інтегрована система обліку витрат і чи надавала ця система достовірну інформацію в минулому.
37. Обговорити коригування, внесені в результаті останньої інвентаризації запасів.
38. Здійснити запит щодо процедур, що використовуються для контролю за рухом запасів і правильним віднесенням їх до різних звітних періодів.
39. Здійснити запит про те, яка основа застосовувалася при оцінюванні кожної категорії запасів, зокрема, стосовно виключення прибутків від внутрішніх операцій. Здійснити запит, чи оцінюються запаси за нижчою з двох оцінок: собівартістю і чистою вартістю реалізації.

## ЗАВДАННЯ З ОГЛЯДУ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

40. Розглянути послідовність застосування методів оцінювання запасів, беручи до уваги матеріальні витрати, витрати на оплату праці та накладні витрати.
41. Порівняти кількість основних категорій запасів з відповідною кількістю за попередні періоди і з кількістю, що очікується в поточному періоді. Отримати інформацію про суттєві відхилення та відмінності.
42. Порівняти рух запасів з їх рухом за попередні періоди.
43. Здійснити запит щодо методу, який застосовується при визначенні непридатних і повільно реалізованих запасів, і щодо того, чи обліковувалися такі запаси за чистою реалізаційною вартістю.
44. Здійснити запит, чи були які-небудь запаси передані суб'єктові господарювання на консигнацію, і якщо так, то чи зроблено коригування для виключення цих товарів із запасів.
45. Здійснити запит, чи є запаси, передані під заставу, чи зберігаються запаси в інших місцях і чи перебувають вони на консигнації в інших осіб; розглянути, чи належним чином були ці операції відображено в обліку.

### **Інвестиції (у тому числі в асоційовані компанії і ринкові цінні папери)**

46. Отримати перелік інвестицій на дату балансу й визначити, чи відповідає він пробному балансові.
47. Отримати інформацію про облікову політику стосовно інвестицій.
48. Здійснити запит управлінському персоналові про поточну балансову вартість інвестицій. Розглянути, чи є якісь проблеми, пов'язані з їх реалізацією.
49. Розглянути, чи є належний облік прибутків, збитків і доходу від інвестицій.
50. Здійснити запит щодо класифікації довгострокових і короткострокових інвестицій.

### **Майно й знос**

51. Отримати перелік майна, зазначаючи вартість і нараховану суму зносу, і визначити, чи відповідають дані пробному балансові.
52. Здійснити запит щодо облікової політики стосовно амортизаційних відрахувань і поділу їх на витрати капітального й поточного характеру. Здійснити запит, чи було суттєве постійне зменшення вартості майна.
53. Обговорити з управлінським персоналом надходження і списання на рахунках обліку майна і порядок обліку прибутків і збитків від продажу або іншого вибуття майна. Здійснити запит, чи враховані всі подібні операції.

## ЗАВДАННЯ З ОГЛЯДУ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

54. Здійснити запит щодо послідовності, з якою застосовуються методи й норми нарахування зносу та порівняти амортизаційні відрахування з попередніми періодами.
55. З'ясувати, чи є заставні обмеження стосовно майна.
56. З'ясувати, чи відображено належним чином орендні угоди у фінансових звітах відповідно до положення про поточну облікову політику.

### **Витрати майбутніх періодів, нематеріальні та інші активи**

57. Отримати документи, що визначають характер цих рахунків, і обговорити з управлінським персоналом перспективи відшкодування відповідних сум.
58. Отримати інформацію про метод обліку цих рахунків і використовуваний метод нарахування амортизації.
59. Порівняти залишки відповідних рахунків витрат із залишками за попередній період і обговорити суттєві розбіжності з управлінським персоналом.
60. Обговорити з управлінським персоналом класифікацію довгострокових і короткострокових рахунків.

### **Заборгованість за позиками**

61. Отримати від управлінського персоналу перелік позик, що підлягають сплаті, і визначити, чи відповідає підсумок пробному балансові.
62. Здійснити запит, чи є позики, щодо яких управлінський персонал не виконав умов договору про позику; якщо так, то здійснити запит щодо дій управлінського персоналу та стосовно внесення відповідних коректив у фінансові звіти.
63. Розглянути обґрунтованість витрат на виплату відсотків щодо залишку непогашених позик.
64. Здійснити запит, чи забезпечено позики, що підлягають сплаті.
65. Здійснити запит, чи розподілено позики до сплати на короткострокові й довгострокові.

### **Торговельна кредиторська заборгованість**

66. Здійснити запит про облікову політику щодо документування кредиторської заборгованості перед постачальниками та з'ясувати, чи має суб'єкт господарювання право на які-небудь пільги стосовно таких операцій.
67. Отримати й розглянути пояснення з приводу істотних змін залишків на рахунках порівняно з попередніми або очікуваними періодами.
68. Отримати реєстр кредиторської заборгованості й визначити, чи відповідає підсумок пробному балансові.



## ЗАВДАННЯ З ОГЛЯДУ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

69. Здійснити запит, чи проводилося звіряння залишків зі звітами про кредиторську заборгованість, і порівняти із залишками за попередні періоди. Порівняти оборот з даними попередніх періодів.
70. Розглянути, чи є суттєвими невраховані зобов'язання.
71. Здійснити запит, чи розкриті дані щодо кредиторської заборгованості окремо перед акціонерами, директорами та іншими зв'язаними сторонами.

### **Нараховані та непередбачені зобов'язання**

72. Отримати реєстр нарахованих зобов'язань і визначити, чи відповідає підсумок пробному балансові.
73. Порівняти основні залишки на відповідних видаткових рахунках з подібними рахунками за попередні періоди.
74. Здійснити запит про затвердження таких нарахувань, умов платежу, відповідності умовам, забезпеченню та класифікації.
75. Здійснити запит про метод визначення нарахованих зобов'язань.
76. Здійснити запит про загальні суми, включені до непередбачених зобов'язань та нарахованих зобов'язань.
77. Здійснити запит, чи існують які-небудь фактичні або непередбачені зобов'язання, що не відображені на рахунках. Якщо так, то обговорити з управлінським персоналом необхідність створення резервів та відповідного розкриття інформації у примітках до фінансових звітів.

### **Податок на прибуток та інші податки**

78. Здійснити запит управлінському персоналові, чи відбувалися які-небудь події (у тому числі суперечки з податковими органами), що могли вплинути на податкові зобов'язання суб'єкта господарювання.
79. Розглянути співвідношення податкових платежів суб'єкта господарювання і його доходу за період.
80. Здійснити запит управлінському персоналові про відповідність відображених в обліку відстрочених і поточних податкових зобов'язань, у тому числі резервів попередніх періодів.

### **Подальші події**

81. Отримати від управлінського персоналу проміжні фінансові звіти на останню дату (або за порівнювані періоди попереднього року) і порівняти їх з фінансовими звітами, щодо яких проводиться огляд.
82. Здійснити запит про події, що мали місце після дати балансу й могли б суттєво вплинути на фінансові звіти, щодо яких здійснюється огляд; зокрема, здійснити запит:

## ЗАВДАННЯ З ОГЛЯДУ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

- а) чи виникали які-небудь суттєві зобов'язання або невизначеності після дати балансу;
- б) чи відбулися які-небудь суттєві зміни в акціонерному капіталі, довгостроковій заборгованості або оборотному капіталі до дати запиту;
- в) чи були внесені незвичайні коригування у період між датою балансу й датою запиту.

Розглянути, чи є потреба внести коригування або розкрити інформацію у фінансових звітах.

83. Отримати протоколи зборів акціонерів, директорів і відповідних комітетів, що відбулися після дати балансу, та ознайомитися з ними.

### **Судові позови**

84. Здійснити запит управлінському персоналові, чи втягнений суб'єкт господарювання у який-небудь судовий процес, майбутній або поточний. Розглянути вплив такого процесу на фінансові звіти.

### **Власний капітал**

85. Отримати й розглянути перелік операцій, відображених на рахунках власного капіталу, включаючи нові емісії, вибуття та дивіденди.
86. Здійснити запит, чи є якісь обмеження стосовно рахунків нерозподіленого прибутку або інших рахунків власного капіталу.

### **Діяльність**

87. Порівняти результати попередніх періодів з очікуваними результатами за поточний період. Обговорити з управлінським персоналом суттєві розбіжності.
88. Обговорити, чи були відображені основні статті витрат і доходів від продажів у відповідних періодах.
89. Розглянути непередбачені та незвичайні статті.
90. Розглянути та обговорити з управлінським персоналом взаємозв'язки між відповідними статтями доходів і визначити їх обґрунтованість у контексті подібних взаємозв'язків за попередні періоди та додаткової інформації, яку має аудитор.

**Форма безумовно-позитивного висновку щодо огляду  
ВИСНОВОК ЩОДО ОГЛЯДУ ДЛЯ...**

Ми провели огляд балансу компанії ABC на 31 грудня 19XX р., що додається, а також огляд відповідних звітів про прибутки та збитки і про рух грошових коштів за рік, що закінчився. Відповідальність за підготовку цього звіту несе управлінський персонал компанії. Ми несемо відповідальність за висловлення думки щодо фінансових звітів на підставі нашого огляду.

Ми провели огляд відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (або вказати відповідні національні стандарти чи практику), що застосовуються до завдань з огляду. Цей стандарт зобов'язує нас планувати і здійснювати огляд з метою отримання середнього рівня впевненості в тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень. Огляд обмежується, головним чином, здійсненням запитів персоналові компанії та виконанням аналітичних процедур стосовно фінансових даних, унаслідок чого він забезпечує нижчий рівень упевненості, ніж аудиторська перевірка. Ми не проводили аудиторську перевірку і, відповідно, не висловлюємо аудиторської думки.

При проведенні огляду ми не виявили нічого, що дало б нам підставу переконатись у тому, що фінансові звіти, що додаються, не відображають справедливо й достовірно (або не подають достовірно в усіх суттєвих аспектах) інформацію відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку<sup>4</sup>.

АУДИТОР

Дата

Адреса

<sup>4</sup> Або вказати відповідні національні стандарти.

**Приклади інших висновків щодо огляду, які не є безумовно-позитивними****Модифікація стосовно відступу від Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку****ВИСНОВОК ЩОДО ОГЛЯДУ ДЛЯ...**

Ми провели огляд балансу компанії ABC на 31 грудня 19XX р., що додається, а також відповідних звітів про прибутки та збитки і рух грошових коштів за рік, що закінчився. Відповідальність за підготовку цих фінансових звітів несе управлінський персонал Компанії. Ми несемо відповідальність за висловлення думки щодо фінансових звітів на підставі нашого огляду.

Ми провели огляд відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (або вказати відповідні національні стандарти чи практику), що застосовуються щодо завдань з огляду. Цей Стандарт зобов'язує нас планувати і здійснювати огляд з метою отримання середнього рівня впевненості в тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень. Огляд обмежується, головним чином, здійсненням запитів персоналові компанії і виконанням аналітичних процедур стосовно фінансових даних, унаслідок чого він забезпечує нижчий рівень упевненості, ніж аудиторська перевірка. Ми не проводили аудиторську перевірку і, відповідно, не висловлюємо аудиторської думки.

Управлінський персонал поінформував нас про те, що запаси були відображені за їх балансовою вартістю, що перевищує їх чисту реалізаційну вартість. Здійснений управлінським персоналом підрахунок, огляд якого ми провели, свідчить, що у випадку оцінки запасів за нижчою з двох оцінок - собівартістю та чистою вартістю реалізації (як цього вимагають Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку) - статті запасів слід було б зменшити на \$X, а статті чистого прибутку та акціонерного капіталу на \$Y.

Провівши огляд, ми не виявили нічого, крім впливу завищення вартості запасів, описаного в попередньому параграфі, що дало б нам підставу переконалися, що фінансові звіти, які додаються, не відображають справедливо й достовірно (або не подають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) інформацію відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку<sup>5</sup>.

**АУДИТОР**

Дата

Адреса

<sup>5</sup> Див. посилання 4.

**Негативний висновок стосовно відступу від Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку**

**ВИСНОВОК ЩОДО ОГЛЯДУ ДЛЯ...**

Ми провели огляд балансу компанії АВС станом на 31 грудня 19XX р, а також відповідних звітів про прибутки та збитки і про рух грошових коштів за рік, що закінчився. Відповідальність за підготовку цього звіту несе управлінський персонал Компанії. Ми несемо відповідальність за висловлення думки щодо реєстру.

Ми провели огляд відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (або вказати відповідні національні стандарти чи практику), що застосовуються щодо завдань з огляду. Цей Стандарт зобов'язує нас планувати і здійснювати огляд з метою отримання середнього рівня впевненості в тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень. Огляд обмежується, головним чином, здійсненням запитів персоналові компанії та виконанням аналітичних процедур стосовно фінансових даних, унаслідок чого він забезпечує нижчий рівень упевненості, ніж аудиторська перевірка. Ми не проводили аудиторську перевірку і, відповідно, не висловлюємо аудиторської думки.

Як було відзначено в посиланні X, ці фінансові звіти не відображають консолідацію фінансових звітів дочірніх компаній, інвестиція в які обліковується за її собівартістю. Відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, фінансові звіти дочірніх компаній повинні бути консолідованими.

Провівши огляд, ми виявили, що внаслідок всеохопного впливу на фінансові звіти питання, зазначеного в попередньому параграфі, фінансові звіти не відображають справедливо й достовірно (або не подають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) інформацію відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку<sup>6</sup>.

АУДИТОР

Дата

Адреса

<sup>6</sup> Див. посилання 4.

## **Відповідні зміни до МСЗО 2400 унаслідок МСЗО 2410: чинні для оглядів фінансових звітів за періоди, що починаються з 15 грудня 2006р. або пізніше**

МСЗО 2410 “Огляд проміжної фінансової інформації, виконаний незалежним аудитором суб’єкта господарювання”, опублікований в липні 2005 р., обумовив зміни до МСЗО 2400. Відповідні зміни до МСЗО 2400 набувають чинності для оглядів фінансових звітів за періоди, що починаються з 15 грудня 2006 р. або пізніше.

Після набрання чинності відповідні зміни, визначені нижче, будуть включені в текст МСЗО 2400 і цей Додаток буде вилучено.

1. Метою цього Міжнародного стандарту “Завдання з огляду” (МСЗО) є встановлення положень та надання рекомендацій щодо професійної відповідальності аудитора практика, коли береться зобов’язання практик, котрий не є аудитором суб’єкта господарювання, бере на себе завдання оглянути фінансові звіти, а також щодо форми та змісту висновку, що його надає аудитор практик у зв’язку з таким завданням. Практик, який є аудитором суб’єкта господарювання, зобов’язаний виконувати огляд проміжної фінансової звітності, виконує такий огляд відповідно до МСЗО 2410 “Огляд проміжної фінансової інформації, виконаний незалежним аудитором суб’єкта господарювання”.

Усі посилання на “аудитора” в МСЗО 2400 будуть замінені терміном “практик”.

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ ЗАВДАНЬ З ОГЛЯДУ 2410

## ОГЛЯД ПРОМІЖНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ, ВИКОНАНИЙ НЕЗАЛЕЖНИМ АУДИТОРОМ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

(чинний для оглядів фінансових звітів за періоди, що починаються з 15 грудня 2006 р. або пізніше. Допускається застосування до цієї дати)\*

### Зміст

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—3
Загальні принципи огляду проміжної фінансової інформації .....	4—6
Мета завдання з огляду проміжної фінансової інформації .....	7—9
Погодження умов завдання .....	10—11
Процедури огляду проміжної фінансової інформації .....	12—29
Оцінка викривлень .....	30—33
Пояснення управлінського персоналу .....	34—35
Відповідальність аудитора за супутню інформацію .....	36—37
Повідомлення інформації .....	38—42
Звіт щодо характеру, обсягу та результатів огляду проміжної фінансової інформації .....	43—63
Документація .....	64
Дата набрання чинності .....	65
Додаток 1: Приклад листа-зобов'язання щодо огляду проміжної фінансової інформації	
Додаток 2: Аналітичні процедури, які аудитор може розглядати під час виконання огляду проміжної фінансової інформації	
Додаток 3: Приклад листа-пояснення управлінського персоналу	
Додаток 4: Приклади висновків з огляду проміжної фінансової інформації	
Додаток 5: Приклади висновків з огляду, модифікованих внаслідок відхилення від застосовної концептуальної основи фінансової звітності	

\* МСЗО 2410 спричинив відповідні зміни до МСА 210 “Умови завдань з аудиторської перевірки”, що набирають чинності для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з 15 грудня 2006 р. або пізніше. Він також обумовив відповідні зміни до МСЗО 2400 “Завдання з огляду фінансових звітів”, що набирають чинності для оглядів фінансових звітів за періоди, що починаються з 15 грудня 2006 р. або пізніше. Ці зміни наведено в Додатках до МСА 210 та МСЗО 2400.

ОГЛЯД ПРОМІЖНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ,  
ВИКОНАНИЙ НЕЗАЛЕЖНИМ АУДИТОРОМ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

Додаток 6: Приклади висновків з огляду, модифікованих внаслідок обмеження обсягу, який не пропонуване управлінським персоналом

Додаток 7: Приклади негативних висновків з огляду внаслідок відхилення від застосовної концептуальної основи фінансової звітності

---

Міжнародний стандарт завдань з огляду (МСЗО) 2410 “Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання” слід читати в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, яка визначає застосування та статус МСА.



## Вступ

1. 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.
2. Для цілей даного МСЗО проміжна фінансова інформація – це фінансова інформація, яка складається та подається відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності<sup>1</sup> та містить повний або стислий пакет фінансових звітів за період, менший за фінансовий рік суб'єкта господарювання.
3. **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, які слід застосувати. Практик, який завдання 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.

## Загальні принципи огляду проміжної фінансової інформації

4. **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.

<sup>1</sup> Наприклад, Міжнародні стандарти фінансової звітності, видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

5. **Аудитор повинен виконувати процедури контролю якості, застосовні до конкретного завдання.** Елементи контролю якості, що стосуються окремого завдання, включають відповідальність керівництва за якість виконання завдання, дотримання етичних вимог, прийняття та продовження роботи з клієнтом та конкретних завдань призначення групи з завдання, виконання завдання та моніторинг.
6. **Аудиторів слід планувати та виконувати огляд з професійним скептицизмом, визнаючи, що можуть існувати обставини, які спричинять суттєве коригування проміжної фінансової інформації для того, щоби 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.

## **Мета завдання з огляду проміжної фінансової інформації**

7. Метою завдання з огляду проміжної фінансової інформації є надання аудиторів можливості зробити на основі огляду висновок, чи привернув його увагу щось 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 помірного рівня ризику висловлення невідповідного висновку в разі, якщо проміжна фінансова інформація суттєво викривлена.
8. 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 відображена фінансова інформація справедливо та достовірно або подана достовірно, в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.
9. На відміну від аудиту огляд не призначений для отримання обґрунтованої впевненості в тому, що проміжна фінансова інформація не містить суттєвих викривлень. Огляд складається з здійснення запитів, в основному, особам, що відповідають за фінансові та облікові питання, та з застосування 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.

## Погодження умов завдання

### 10. Аудитор та клієнт повинні погодити умови завдання.

11. Погоджені умови завдання зазвичай викладаються в листі – зобов'язанні. Подібне спілкування допомагає уникнути непорозуміння щодо характеру завдання, зокрема, щодо мети та обсягу огляду, відповідальності управлінського персоналу, обсягу відповідальності аудитора, рівня впевненості, що отримується, та характеру та форми висновку. При цьому обговорюються такі питання:

- мета огляду проміжної фінансової інформації;
- обсяг огляду;
- відповідальність управлінського персоналу за проміжну фінансову інформацію;
- відповідальність управлінського персоналу за встановлення та підтримання ефективного внутрішнього контролю, що стосується складання проміжної фінансової інформації;
- відповідальність управлінського персоналу за надання аудиторіві всієї фінансової документації та відповідної інформації;
- згода управлінського персоналу надати письмові пояснення на підтвердження усних пояснень під час огляду, та пояснень, що не висловлені прямо в бухгалтерських записах суб'єкта господарювання;
- передбачена форма та зміст висновку, який слід надати, включаючи визначення адресатів висновку;
- згода управлінського персоналу суб'єкта господарювання, що якщо будь-який документ, що містить проміжну фінансову інформацію, свідчить, що проміжну фінансову інформацію оглянуто аудитором суб'єкта господарювання, висновок щодо огляду також буде включено до документа.

Зразок листа – зобов'язання наведено в Додатку 1 до цього МСЗО. Умови завдання з огляду проміжної фінансової інформації можна також поєднувати з умовами завдання з аудиту річних фінансових звітів.

## Процедури огляду проміжної фінансової інформації

Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі його внутрішнього контролю

12. 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:**

- а) ідентифікувати типи потенційних суттєвих викривлень та оцінити ймовірність їх виникнення;**
  - б) 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.**
13. Як вимагає МСА 315 “Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвого викривлення”, аудитор, який виконав аудит фінансових звітів суб'єкта господарювання за один або кілька річних періодів, отримав розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі його внутрішнього контролю, що стосується 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 та може відрізнитись від внутрішнього контролю, що стосується річної фінансової інформації.
14. Аудитор використовує розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю, щоби визначити, які запити слід зробити, які аналітичні та інші процедури огляду слід застосувати, та щоби ідентифікувати, про які конкретні події, операції та твердження слід зробити запити або застосувати аналітичні чи інші процедури огляду.
15. Процедури, які виконує аудитор для поновлення розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю, як правило, складаються з таких:
- ознайомлення, потрібною мірою, з документацією аудиторської перевірки за попередній рік та оглядів проміжної фінансової інформації за попередній період (попередні періоди) поточного року та відповідний проміжний період (проміжні періоди) попереднього року, що дозволить аудиторіві ідентифікувати питання, які можуть вплинути на проміжну фінансову інформацію поточного періоду;
  - розгляд будь-яких суттєвих ризиків, включаючи ризик нехтування процедур контролю управлінським персоналом суб'єкта господарювання, які було ідентифіковано під час аудиту фінансових звітів за попередній рік;

ОГЛЯД ПРОМІЖНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ,  
ВИКОНАНИЙ НЕЗАЛЕЖНИМ АУДИТОРОМ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

- ознайомлення з останньою річною та порівнювальною проміжною фінансовою інформацією за попередній період;
- розгляд суттєвості з посиланням на застосовну концептуальну основу фінансової звітності тою мірою, якою це стосується проміжної фінансової інформації, для допомоги у визначенні характеру та обсягу процедур, які слід виконати, та оцінки впливу викривлень;
- розгляд характеру будь-яких виправлених суттєвих викривлень та будь-яких ідентифікованих не виправлених несуттєвих викривлень у фінансових звітах за попередній рік;
- розгляд важливих питань фінансового обліку та звітності, що можуть мати постійний вплив, наприклад, суттєві недоліки внутрішнього контролю;
- розгляд результатів виконаних аудиторських процедур стосовно фінансових звітів за поточний рік;
- розгляд результатів виконаного внутрішнього аудиту та подальших заходів, ужитих управлінським персоналом;
- запит управлінському персоналові щодо результатів оцінки ним ризику того, що проміжна фінансова інформація може бути викривленою внаслідок шахрайства;
- запит управлінському персоналові щодо впливу змін в діяльності суб'єкта господарювання;
- запит управлінському персоналові щодо будь-яких значних змін у внутрішньому контролі та потенційного впливу цих змін на складання проміжної фінансової інформації;
- запит управлінському персоналові щодо процесу складання проміжної фінансової інформації та достовірності основних облікових записів, з якими збігається або узгоджується проміжна фінансова інформація.

16. 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.

17. 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.

18. Таке розуміння допомагає аудиторів уточнити зроблені запити та застосовані аналітичні й інші процедури під час виконання огляду проміжної фінансової інформації відповідно до цього МСЗО. В процесі отримання такого розуміння аудитор, як правило, робить запити попередньому аудиторів та, якщо це можливо, переглядає документацію попереднього аудитора з аудиторської перевірки за попередній рік та попередніх проміжних періодів поточного року, огляд яких був зроблений попереднім аудитором. При цьому аудитор розглядає характер будь-яких виправлених викривлень та невиправлених викривлень, узагальнених попереднім аудитором, суттєві ризики, включаючи ризик нехтування процедур контролю управлінським персоналом, та важливі питання обліку та звітності, що можуть мати постійне значення, наприклад, суттєві недоліки внутрішнього контролю.

#### Запити, аналітичні та інші процедури огляду

19. Аудитор повинен робити запити, в основному, особам, що відповідають за фінансові та облікові питання, та виконувати аналітичні та інші процедури огляду для надання можливості зробити на основі виконаного ним огляду висновок, чи привернуло його увагу щось 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.
20. Огляд зазвичай не вимагає тестування облікових записів шляхом перевірки, спостереження або підтвердження. Процедури виконання огляду проміжної фінансової інформації, як правило, обмежені здійсненням запитів, в основному, особам, що відповідають за фінансові та облікові питання, та застосуванням аналітичних й інших процедур огляду, а не підтвердженням отриманої інформації щодо важливих питань обліку, які стосуються проміжної фінансової інформації. Розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю, результати оцінки ризиків, пов'язаних із попередньою аудиторською перевіркою, та розгляд ним суттєвості стосовно проміжної фінансової інформації впливають на характер та обсяг здійснених запитів та застосованих аналітичних та інших процедур огляду.
21. 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 розглядалися на зборах, протоколи яких відсутні;

ОГЛЯД ПРОМІЖНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ,  
ВИКОНАНИЙ НЕЗАЛЕЖНИМ АУДИТОРОМ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

- розгляд впливу (якщо є) питань, які обумовлюють модифікацію висновку з аудиторської перевірки чи огляду, облікові коригування або невіправлені 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:
  - чи складена та подана проміжна фінансова інформація відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності;
  - чи відбулися зміни в облікових принципах чи методах їх застосування;
  - чи привели будь-які нові операції до необхідності застосування нових облікових принципів;
  - чи містить проміжна фінансова інформація будь-які відомі невіправлені 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 розкривались 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;

ОГЛЯД ПРОМІЖНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ,  
ВИКОНАНИЙ НЕЗАЛЕЖНИМ АУДИТОРОМ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

- ✧ працівників, які відіграють важливу роль у внутрішньому контролі або
- ✧ інших осіб, якщо шахрайство може мати суттєвий вплив на проміжну фінансову інформацію.

- стосовно відомостей щодо голосливого твердження про шахрайство чи підозрюване шахрайство, що впливає на проміжну фінансову інформацію суб'єкта господарювання, з боку працівників, колишніх працівників, аналітиків, регуляторних органів або інших осіб;
- стосовно відомостей про фактичне або можливе недотримання законів чи вимог нормативних актів, яке могло мати суттєвий вплив на проміжну фінансову інформацію;

- застосування аналітичних процедур щодо проміжної фінансової інформації, призначених ідентифікувати відносини чи окремі статті, що можуть здаватися незвичайними та вказувати на суттєве викривлення в проміжній фінансовій інформації. Аналітичні процедури можуть включати аналіз фінансових коефіцієнтів та статистичні методи, наприклад, аналіз тенденцій і регресійний аналіз, що їх можна виконувати вручну чи з використанням комп'ютеризованих методів. Додаток 2 до цього МСЗО містить приклади аналітичних процедур, які аудитор може розглядати під час виконання огляду проміжної фінансової інформації;
- ознайомлення з проміжною фінансовою інформацією та висновку розгляд того, чи привернув його увагу щось 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.

22. Багато процедур огляду аудитор може виконати до або одночасно з складанням проміжної фінансової інформації суб'єктом господарювання. Так, наприклад, може бути можливим поновлення розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю, а також ознайомлення з відповідними протоколами до закінчення проміжного періоду. Виконання деяких процедур огляду на ранньому етапі проміжного періоду також дозволить раніше ідентифікувати та розглянути важливі облікові питання, що впливають на проміжну фінансову інформацію.

23. Аудитор, який виконує огляд проміжної фінансової інформації, зазвичай виконує й аудит річних фінансових звітів суб'єкта господарювання. Для зручності й ефективності аудитор може вирішити виконати певні процедури аудиторської перевірки проведення одночасно з оглядом проміжної фінансової інформації. Наприклад, інформація, отримана під



час ознайомлення з протоколами засідань ради директорів у зв'язку з оглядом проміжної фінансової інформації, може використовуватись також для щорічного аудиту. Аудитор може також вирішити виконати під час проміжного огляду аудиторські процедури, які необхідно виконувати з метою аудиту річних фінансових звітів, наприклад, виконати аудиторські процедури щодо значних або незвичайних операцій, що даного відбулися протягом періоду, такі як об'єднання бізнесу, реструктуризація чи значні комерційні операції.

24. **Огляд проміжної фінансової інформації зазвичай не вимагає підтвердження запитів щодо судових справ чи позовів.** Саме цьому немає необхідності надсилати листа з запитом юристові суб'єкту господарювання. Проте, пряме спілкування з юристом суб'єкта господарювання щодо судових справ чи позовів може виявитись доречним, якщо увагу аудитора привертає 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, та аудитор вважає, що юрист суб'єкта господарювання має відповідну інформацію.
25. **Аудитор повинен отримати докази, що проміжна фінансова інформація збігається або узгоджується з основними обліковими записами.** Аудитор може отримати докази, що проміжна фінансова інформація збігається або узгоджується з основними обліковими записами, простежуючи проміжну фінансову інформацію до:
- а) облікових записів, наприклад, головної книги або таблиці консолідації, яка збігається або узгоджується з обліковими записами;
  - б) інших даних у реєстрах суб'єкта господарювання, якщо потрібно.
26. **Аудитор повинен зробити запит, чи ідентифікував управлінський персонал всі події до дати висновку щодо огляду, які можуть вимагати коригувань чи розкриття інформації в проміжній фінансовій інформації.** Аудиторові немає необхідності виконувати інші процедури, щоби ідентифікувати події, які відбуваються після дати висновку щодо огляду.
27. **Аудитор повинен зробити запит, чи змінив управлінський персонал свою оцінку безперервності діяльності суб'єкта господарювання. Якщо в результаті такого запиту чи інших процедур аудиторіві стає відомо про події або умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, аудиторіві слід:**
- а) здійснити запит управлінському персоналові щодо його планів подальших заходів на основі оцінки безперервності діяльності суб'єкта господарювання, та чи вважає управлінський персонал, що результат цих планів покращить ситуацію;

**б) розглянути адекватність розкриття інформації про ці питання в проміжній фінансовій інформації.**

28. Події або умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, могли існувати на дату річних фінансових звітів або могли бути ідентифікованими внаслідок запитів управлінському персоналові чи під час виконання інших процедур огляду. Якщо такі події чи умови привертають увагу аудитора, він звертається з запитом до управлінського персоналу щодо планів майбутніх заходів, наприклад, планів ліквідувати активи, взяти кредит або реструктурувати борги, зменшити або відстрочити витрати, чи збільшити капітал. Аудитор також здійснює запит щодо можливості здійснення планів управлінського персоналу та чи вважає управлінський персонал, що результат цих планів покращить ситуацію. Проте, як правило, від аудитора не вимагається підтверджувати можливість здійснення планів управлінського персоналу та чи покращить ситуацію результат виконання цих планів.
29. **Якщо увагу аудитора привертає питання, що приводить аудитора до запитання, чи слід зробити суттєве коригування проміжної фінансової звітності для того, щоб вона була складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, він повинен зробити додаткові запити чи виконати інші процедури для отримання можливості висловити думку у висновку щодо огляду.** Наприклад, якщо процедури огляду приводять аудитора до запитання, чи обліковано значну операцію продажу відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, він виконує додаткові процедури, достатні для розв'язання сумнівів аудитора, наприклад, обговорення умов операції з персоналом відділу маркетингу чи бухгалтерського відділу вищого рівня чи ознайомлення з контрактом на продаж.

## **Оцінка викривлень**

30. **Аудитор повинен оцінити окремо та у сукупності, чи є суттєвими для проміжної фінансової інформації невикорисані викривлення, які привернули його увагу.**
31. Огляд проміжної фінансової інформації на відміну від завдання з аудиту не призначений для отримання обґрунтованої впевненості, що проміжна фінансова інформація не містить суттєвих викривлень. Тим не менш, викривлення, включаючи неадекватне розкриття інформації, які привернули увагу аудитора, оцінюються окремо та у сукупності, щоби визначити, чи необхідно робити суттєве коригування проміжної фінансової інформації для того, щоб в усіх суттєвих аспектах вона була складена відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

32. При оцінці суттєвості будь-яких викривлень, не виправлених суб'єктом господарювання, аудитор застосовує професійне судження. Аудитор розглядає такі питання, як характер, причина та сума викривлень, чи виникли викривлення в попередньому році або проміжному періоді поточного року, та потенційний вплив викривлень на майбутні проміжні чи річні періоди.
33. Аудитор може призначити суму, нижче якої викривлення можна не визначати підсумок, оскільки аудитор очікує, що підсумок таких викривлень безсумнівно не матиме суттєвого впливу на проміжну фінансову інформацію. При цьому аудитор уваги враховує той факт, що визначення суттєвості пов'язане як із кількісними, так і якісними міркуваннями, і що відносно незначна сума може все-таки мати суттєвий вплив на проміжну фінансову інформацію.

### Пояснення управлінського персоналу

34. Аудитор повинен отримати письмові пояснення управлінського персоналу стосовно того, що:
- а) управлінський персонал визнає свою відповідальність за розробку та впровадження внутрішнього контролю для запобігання та виявлення шахрайства та помилок;
  - б) проміжна фінансова інформація складена та подана відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності;
  - в) управлінський персонал вважає, що вплив не виправлених викривлень, підсумованих аудитором під час огляду, є несуттєвим ні окремо, ні в сукупності для проміжної фінансової інформації, взятій в цілому. Підсумок цих викривлень включається до письмових пояснень чи додається до них;
  - г) він розкрив аудиторіві всі важливі факти, відомі управлінському персоналові стосовно шахрайства або підозрюваного шахрайства, які могли б вплинути на суб'єкт господарювання;
  - г) він розкрив аудиторіві результати оцінки ризиків суттєвого викривлення проміжної фінансової інформації внаслідок шахрайства<sup>2</sup>;
  - д) він розкрив аудиторіві всі відомі випадки фактичного або можливого недотримання законів та нормативних актів, вплив

<sup>2</sup> В параграфі 35 МСА 240 "Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиторської перевірки фінансових звітів" пояснюється, що характер, обсяг та періодичність такої оцінки варіюються у різних суб'єктів господарювання, і що управлінський персонал може робити детальну оцінку або щорічно, або як частину процесу постійного моніторингу. Відповідно, таке пояснення тією мірою, якою воно стосується проміжної фінансової інформації, надається для конкретних обставин суб'єкта господарювання.

**яких слід враховувати під час складання проміжної фінансової інформації;**

- е) він розкрив аудиторіві всі суттєві події, які відбулися після дати балансу до дати висновку щодо огляду, які можуть потребувати коригування або розкриття в проміжній фінансовій інформації.**
35. Аудитор отримує й додаткові пояснення, що можуть стосуватись питань, характерних для бізнесу або галузі суб'єкта господарювання. Приклад такого листа-пояснення управлінського персоналу наведено в Додатку 3 до цього МСЗО.

## **Відповідальність аудитора за супутню інформацію**

36. Аудитор повинен ознайомитися з іншою інформацією, що додається до проміжної фінансової інформації, щоби розглянути, чи є така інформація суттєво розбіжною з проміжною фінансовою інформацією. Якщо аудитор ідентифікує суттєву розбіжність, він розглядає, чи необхідно змінити проміжну фінансову інформацію або іншу інформацію. Якщо необхідна зміна проміжної фінансової інформації, а управлінський персонал відмовляється зробити зміни, аудитор розглядає можливі наслідки для висновку щодо огляду. Якщо необхідна зміна іншої інформації, а управлінський персонал відмовляється зробити зміни, аудитор розглядає включення додаткового параграфу з описом суттєвої розбіжності до висновку щодо огляду або вживання інших заходів, наприклад, відмови від надання висновку щодо огляду або відмови від виконання завдання. Наприклад, управлінський персонал може подати альтернативні критерії прибутків, що більш позитивно відображають фінансові результати діяльності, ніж проміжна фінансова інформація, і таким альтернативним критеріям надається надмірне значення, вони неточно визначені або неточно узгоджуються з проміжною фінансовою інформацією, внаслідок чого вони заплутують та потенційно вводять в оману.
37. **Якщо увагу аудитора привертає питання, яке дає йому підстави вважати, що інша інформація може включати суттєве викривлення факту, аудитор повинен обговорити це питання з управлінським персоналом суб'єкта господарювання.** Під час ознайомлення з іншою інформацією з метою ідентифікації суттєвих розбіжностей аудитор може звернути увагу на явне суттєве викривлення факту (тобто, інформація, що не стосується питань, наведених в проміжній фінансовій інформації, яка є невірно висловленою або поданою). Під час обговорення цього питання з управлінським персоналом суб'єкта господарювання аудитор розглядає обґрунтованість іншої інформації та відповіді управлінського персоналу на свої запити, чи існують обґрунтовані розбіжності в судженнях або думках, та чи попросити управлінський персонал отримати консультацію кваліфікованої третьої сторони для розв'язання очевидного викривлення

факту. Якщо для виправлення суттєвого викривлення факту необхідна зміна, а управлінський персонал відмовляється внести зміну, аудитор розглядає необхідність подальших заходів, наприклад, інформування найвищого управлінського персоналу та отримання консультації у юриста.

## Повідомлення інформації

38. Якщо в результаті виконання огляду проміжної фінансової інформації увагу аудитора щось привертає питання, що дає йому підстави вважати, що необхідно зробити суттєве коригування проміжної фінансової інформації для того, щоби вона була складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, він повинен якнайшвидше повідомити про це питання управлінський персонал відповідного рівня.
39. Якщо за судженням аудитора управлінський персонал не надає відповіді належним чином у прийнятний період часу, він повинен інформувати про це найвищий управлінський персонал. Повідомлення слід зробити якнайшвидше усно або письмово. На рішення аудитора, чи повідомляти в усній або письмовій формі впливають такі чинники, як характер, чутливість та важливість питання, про яке слід повідомити, а також визначення часу такого повідомлення. Якщо інформація повідомляється усно, аудитор документує повідомлення.
40. Якщо за судженням аудитора найвищий управлінський персонал не надає відповіді належним чином у прийнятний період часу, аудиторі слід розглянути:
- а) чи модифікувати висновок  
або
  - б) можливість відмови від завдання;
  - в) можливість відмови від призначення на аудит річних фінансових звітів.
41. Якщо в результаті виконання огляду проміжної фінансової інформації увагу аудитора привертає будь-який факт, його що дає йому підстави припускати шахрайство або недотримання суб'єктом господарювання законів та нормативних актів, він повинен якнайшвидше повідомити про це питання управлінський персонал відповідного рівня. На визначення відповідного рівня управлінського персоналу впливає ймовірність змови або участі представника управлінського персоналу. Аудитор розглядає також необхідність повідомлення про це найвищого управлінського персоналу та наслідки для висновку.

42. Аудитор повинен повідомляти найвищому управлінському персоналові про відповідні питання, важливі для управління, що виникли внаслідок огляду проміжної фінансової інформації. В результаті виконання огляду проміжної фінансової інформації аудиторіві можуть стати відомими питання, які на його думку є важливими та доречними для найвищого управлінського персоналу в процесі нагляду за фінансовою звітністю та розкриттям інформації. Аудитор інформує найвищий управлінський персонал про такі питання.

### **Висновки щодо характеру, обсягу та результатів огляду проміжної фінансової інформації**

43. Аудиторіві слід надати письмовий висновок, що містить такі елементи:

- а) відповідний заголовок;
- б) адресат відповідно до обставин завдання;
- в) ідентифікація оглянутої проміжної фінансової інформації, в тому числі ідентифікацію назви кожного із звітів, що входять до складу повного або стислого пакету фінансових звітів, дати та періоду, охопленого проміжною фінансовою інформацією;
- г) якщо проміжна фінансова інформація складається з повного пакету фінансових звітів загального призначення, складених відповідно до концептуальної основи фінансової звітності, призначеної для досягнення достовірного подання, - зазначення того, що за складання та достовірне подання проміжної фінансової інформації відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності несе відповідальність управлінський персонал;
- г) за інших обставин – зазначення того, що за складання та подання проміжної фінансової інформації відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності несе відповідальність управлінський персонал;
- д) зазначення того, що аудитор несе відповідальність за висловлення думки щодо проміжної фінансової інформації на основі результатів огляду;
- е) зазначення того, що огляд проміжної фінансової інформації проводився відповідно до Міжнародного стандарту завдань з огляду (МСЗО) 2410 “Огляд проміжної фінансової інформації незалежним аудитором суб'єкта господарювання”, та зазначення, що такий огляд складається з здійснення запитів, в основному, особам, що відповідають за фінансові та облікові питання, та застосування аналітичних й інших процедур огляду;

- є) зазначення того, що огляд значно менший за обсягом, ніж аудит, який виконується відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, й отже не дає змоги аудиторів отримати впевненість в тому, що йому стане відомо про всі значні питання, які можна було б ідентифікувати під час аудиту, і відповідно аудиторський висновок не висловлюється;
  - ж) якщо проміжна фінансова інформація складається з повного пакету фінансових звітів загального призначення, складених відповідно до концептуальної основи фінансової звітності, призначеної для відображення досягнення достовірного подання, - висновок про те, чи привернув його увагу будь-який факт, що дає йому підстави вважати, що проміжна фінансова інформація не подає достовірно в усіх суттєвих аспектах або не відображає справедливо та достовірно відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності (включаючи посилання на юрисдикцію чи країну походження концептуальної основи фінансової звітності, якщо використана концептуальна основа фінансової звітності не є Міжнародними стандартами фінансової звітності)
- або
- з) за інших обставин, висновок про те, чи привернув його увагу щось 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 (включаючи посилання на юрисдикцію чи країну походження концептуальної основи фінансової звітності, якщо використана концептуальна основа фінансової звітності не є Міжнародними стандартами фінансової звітності);
  - и) дата висновку;
  - і) визначення місцезнаходження в країні або юрисдикції, де практикує аудитор;
  - ї) підпис аудитора.

Зразок висновків з огляду наведено в Додатку 4 до цього МСЗО.

44. В деяких юрисдикціях закон або нормативний акт, які регулюють огляд проміжної фінансової інформації, можуть встановлювати формулювання аудиторського висновку, що відрізнятиметься від формулювань, наведених в параграфі 43 ж) або з). Хоча аудитор може бути зобов'язаним використовувати встановлені формулювання, його відповідальність за висновок, як це описано в даному МСЗО, лишається такою самою.

**Відхилення від застосовної концептуальної основи фінансової звітності**

45. Аудиторів слід висловлювати модифікований або негативний висновок, якщо його увагу привернув будь-який факт, що дає йому підстави вважати, що необхідно зробити суттєве коригування проміжної фінансової звітності для того, щоб вона була складеною в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.
46. Якщо увагу аудитора привернули будь-які питання, що дають йому підставу вважати, що на проміжну фінансову інформацію суттєво впливає або може суттєво впливати відхилення від застосовної концептуальної основи фінансової звітності, а управлінський персонал не виправляє проміжну фінансову інформацію, аудитор модифікує свій висновок щодо огляду. Модифікація описує характер відхилення та, якщо можливо, вказує вплив цього на проміжну фінансову інформацію. Якщо інформацію, яку аудитор вважає необхідною для адекватного розкриття інформації, не включено до проміжної фінансової інформації, аудитор модифікує висновок щодо огляду та, якщо можливо, включає необхідну інформацію до висновку з огляду. Модифікація висновку щодо огляду зазвичай робиться шляхом додавання до висновку пояснювального параграфу та висловлювання умовно-позитивного висновку. Приклади умовно-позитивних висновків наведено в Додатку 5 до цього МСЗО.
47. Якщо вплив відхилення на проміжну фінансову інформацію настільки суттєвий та всеохопний, що аудитор вважає, що умовно-позитивний висновок не буде адекватним для розкриття оманливості чи неповноти проміжної фінансової інформації, він висловлює негативний висновок. Приклади негативних висновків наведено в Додатку 7 до цього МСЗО.

**Обмеження обсягу**

48. Обмеження обсягу зазвичай перешкоджає аудиторів завершити огляд.
49. **Якщо аудитор не має можливості завершити огляд, він повинен письмово повідомити управлінський персонал відповідного рівня та найвищий управлінський персонал про причину, чому огляд не можна завершити, та розглянути, чи доцільно надавати висновок.**

**Обмеження обсягу, запропоноване управлінським персоналом**

50. Аудитор не приймає завдання на огляд проміжної фінансової інформації, якщо попередня обізнаність аудитора з обставинами завдання свідчить, що він не буде в змозі завершити огляд внаслідок того, що обсяг огляду буде обмежено управлінським персоналом суб'єкта господарювання.
51. Якщо після прийняття завдання управлінський персонал обмежує обсяг огляду, аудитор просить зняти це обмеження. Якщо управлінський персонал відмовляється зробити це, аудитор не в змозі завершити огляд та висловити висновок. У подібних випадках аудитор письмово



повідомляє управлінський персонал відповідного рівня та найвищий управлінський персонал про причину, з якої огляд неможливо завершити. Проте, якщо увагу аудитора привернув будь-який факт, що дає йому підстави вважати, що суттєве коригування проміжної фінансової інформації є необхідним для того, щоб вона була складеною в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, аудитор повідомляє про такі питання відповідно до рекомендацій параграфів 38—40.

52. Аудитор розглядає також відповідальність відповідно до вимог законодавчих та нормативних актів, в тому числі питання, чи існує вимога до аудитора надавати висновок. Якщо така вимога існує, аудитор відмовляється від висловлення думки та зазначає в звіті щодо огляду причину, чому огляд не можна завершити. Однак, якщо увагу аудитора привертає питання, що дає йому підстави вважати, що необхідне суттєве коригування проміжної фінансової інформації для того, щоби вона підготовленою була складеною в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, аудитор також інформує про це у звіті.

#### **Інші обмеження обсягу**

53. Обмеження обсягу може виникнути внаслідок обставин, інших ніж обмеження обсягу, запропоноване управлінським персоналом. За таких обставин аудитор зазвичай не може завершити огляд та висловити висновок, й дотримується рекомендацій в параграфах 51—52. Проте бувають дуже рідкісні обставини, коли обмеження обсягу роботи аудитора чітко зводиться до одного або кількох конкретних питань, які, хоча й суттєві, не поширюються за судження аудитора на проміжну фінансову інформацію. За таких обставин аудитор модифікує висновок з огляду, вказуючи, що за винятком питання, яке описане в пояснювальному параграфі до висновку, огляд проведено відповідно до цього МСЗО, та надає умовно-позитивний висновок. Приклади умовно-позитивних висновків наведено в Додатку 6 до цього МСЗО.
54. Аудитор міг надати умовно-позитивний висновок щодо аудиту останніх річних фінансових звітів внаслідок обмеження обсягу аудиту. Аудитор розглядає питання, чи продовжує існувати це обмеження обсягу, та, якщо так, наслідки для висновку щодо огляду.

#### **Безперервність діяльності та значні невизначеності**

55. За деяких обставинах до висновку аудитора додається пояснювальний параграф, який не впливає на висновок, для висвітлення питання, включеного в примітки до проміжної фінансової звітності, в якій це питання розглядається докладніше. Цей параграф бажано розмістити після параграфу з висновком; при цьому зазвичай вказується, що висновок не є модифікованим у цьому аспекті.

56. **Якщо в проміжній фінансовій інформації адекватно розкрита інформація, аудитор повинен до висновку щодо огляду додати пояснювальний параграф для висвітлення суттєвої невизначеності стосовно події або умови, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.**
57. Аудитор міг модифікувати висновок щодо попереднього аудиту чи огляду шляхом додавання пояснювального параграфу задля висвітлення суттєвої невизначеності, пов'язаної з подією або умовою, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Якщо суттєва невизначеність ще існує та в проміжній фінансовій інформації адекватно розкрита інформація, аудитор модифікує висновок щодо огляду проміжної фінансової інформації шляхом додавання пояснювального параграфу для висвітлення суттєвої невизначеності, що триває.
58. Якщо в результаті запитів або інших процедур огляду увагу аудитора привертає суттєва невизначеність, пов'язана з подією або умовою, яка може поставити під сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, а в проміжній фінансовій інформації адекватно розкрита інформація, аудитор модифікує висновок щодо огляду проміжної фінансової інформації шляхом додавання пояснювального параграфу.
59. **Якщо інформація про суттєву невизначеність, яка може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, неадекватно розкрита в проміжній фінансовій інформації, аудитор повинен висловити умовно-позитивний або негативний висновок залежно від обставин. Висновок повинен містити конкретне посилання на факт наявності такої суттєвої невизначеності.**
60. Аудитор повинен розглянути модифікування висновку шляхом додавання параграфу для висвітлення суттєвої невизначеності (крім проблеми безперервності діяльності), що привернула увагу аудитора, яка може впливати на проміжну фінансову інформацію та вирішення якої залежить від майбутніх подій.

#### **Інші питання**

61. В умовах завдання є згода управлінського персоналу, що якщо будь-який документ, що містить проміжну фінансову інформацію, свідчить, що таку інформацію оглянуто аудитором суб'єкта господарювання, висновок щодо огляду також додаватиметься до цього документу. Якщо управлінський персонал не включає висновок щодо огляду в такий документ, аудитор отримати звертається по консультацію юриста, щоби він допоміг у визначенні прийнятних заходів за таких обставин.

62. Якщо аудитор надав модифікований висновок щодо огляду, а управлінський персонал публікує проміжну фінансову інформацію без включення модифікованого висновку щодо огляду в документ, що містить проміжну фінансову інформацію, аудитор розглядає отримання консультації юриста для допомоги у визначенні прийнятних заходів випадку за таких обставин та можливість відмови від призначення на аудит річних фінансових звітів.
63. Проміжна фінансова інформація, що собою складається з стислого пакету фінансових звітів, необов'язково містить всю інформацію, яка входила би до повного пакету фінансових звітів, але може надавати пояснення подій та змін, що є важливими для розуміння змін фінансового стану та результатів діяльності суб'єкта господарювання після дати річної звітності. Причина полягає в припущенні, що користувачі проміжної фінансової інформації матимуть доступ до останніх перевірених фінансових звітів, як у випадку із зареєстрованими на біржі суб'єктами господарювання. За інших обставин аудитор обговорює з управлінським персоналом необхідність включення в таку проміжну фінансову інформацію твердження про те, що її слід читати разом з останніми перевіреними фінансовими звітами. За відсутності такого твердження аудитор розглядає, чи є оманливою, без посилання на останні перевірені фінансові звіти, така проміжна фінансова інформація, та наслідки для висновку щодо огляду.

## Документація

64. Аудитор повинен підготувати документацію з огляду, яка є достатньою та відповідною для надання основи для аудиторського висновку та надання доказів, що огляд було виконано відповідно до цього МСЗО та застосованих законодавчих та нормативних вимог. Документація надає можливість досвідченому аудиторові, який не мав попереднього відношення до завдання, зрозуміти характер, час та обсяг зроблених запитів та застосовані аналітичні процедури та інші процедури огляду, отриману інформацію та будь-які важливі питання, що розглядались під час виконання огляду, включаючи вирішення таких питань.

## Дата набрання чинності

65. Цей МСЗО є чинним для оглядів проміжної фінансової інформації за періоди, що починаються з 15 грудня 2006 р. або пізніше. Дозволяється його застосування до цієї дати.

## Особливості застосування в державному секторі

1. *Параграф 10 вимагає, щоб аудитор та клієнт погодили умови завдання. Параграф 11 пояснює, що лист – зобов'язання допомагає уникнути*

ОГЛЯД ПРОМІЖНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ,  
ВИКОНАНИЙ НЕЗАЛЕЖНИМ АУДИТОРОМ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

непорозуміння щодо характеру завдання та, зокрема, мети та обсягу огляду, відповідальності управлінського персоналу, обсягу відповідальності аудитора, отриманого ступеню впевненості а також характеру й форми висновку. Закон, регулятивний або нормативний акт, що регулює завдання з огляду в державному секторі, зазвичай санкціонує призначення аудитора. Тому листи – зобов'язання можуть не бути поширеною практикою в державному секторі. Тим не менш, лист – зобов'язання з описом питань, наведених у параграфі 11, може виявитись корисними як для аудитора державного сектора, так і клієнта. Саме цьому аудитори державного сектора розглядають погодження умов завдання з клієнтом шляхом складання листа – зобов'язання.

2. В державному секторі зобов'язання аудитора щодо обов'язкового аудиту можуть стосуватись й іншої роботи, наприклад, огляду проміжної фінансової інформації. Якщо таке відбувається, аудитор державного сектора не може уникнути такого зобов'язання та внаслідок цього не може не прийняти завдання з огляду (див. параграф 50) або відмовитись від виконання завдання з огляду (див. параграфи 36 та 40 б)). Аудитор державного сектора не може і відмовитись від призначення на аудит річних фінансових звітів (див. параграфи 40 в) та 62).
3. У параграфі 41 розглядається відповідальність аудитора, коли його увагу привертає питання, яке дає йому підстави припускати наявність шахрайства чи недотримання законів. У державному секторі аудитор залежно від законодавчих чи нормативних вимог може бути зобов'язаним надавати висновок про таке питання регуляторним або іншим органам державної влади.

## Приклад листа – зобов'язання щодо огляду проміжної фінансової інформації

Наведений далі лист слід використовувати як керівництво разом із міркуванням, викладеним у параграфі 10 цього МСА, і змінювати відповідно до конкретних вимог і обставин.

Раді директорів (або відповідному представникові найвищого управлінського персоналу)

Цей лист надається для підтвердження нашого розуміння умов і цілей нашого завдання щодо огляду проміжного балансу суб'єкта господарювання станом на 30 червня 20X1 р., а також відповідних звітів про прибутки та збитки, зміни у власному капіталі та рух грошових коштів за період у шість місяців, що минули на зазначену дату.

Ми проведемо наш огляд відповідно до Міжнародного стандарту завдань з огляду 2410 “Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання”, виданого Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, з метою отримання основи для висловлення висновку про те, чи привернув нашу увагу щось будь-який факт, що дає нам підстави вважати, що проміжну фінансову інформацію не складено в усіх суттєвих аспектах відповідно до [вказати застосовну концептуальну основу фінансової звітності, включаючи посилання на юрисдикцію або країну походження концептуальної основи фінансової звітності, якщо використана концептуальна основа фінансової звітності не є Міжнародними стандартами фінансової звітності]. Такий огляд складається з здійснення запитів, в основному, особам, що відповідають за фінансові та облікові питання, та застосування аналітичних та інших процедур огляду; він зазвичай не вимагає підтвердження отриманої інформації. Огляд проміжної фінансової інформації значно менший за обсягом, ніж аудит, який виконується відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, метою якої є висловлення думки щодо фінансових звітів, і відповідно до цього аудиторський висновок не висловлюватиметься.

Ми очікуємо надати такий висновок про проміжну фінансову інформацію:

[включити текст зразку висновку].

Відповідальність за проміжну фінансову інформацію, в тому числі за відповідне розкриття інформації, несе управлінський персонал компанії. Ця відповідальність включає розробку, впровадження та здійснення внутрішнього контролю, доречного для складання та подання проміжної фінансової інформації, яка не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства чи помилок; вибір та застосування відповідної облікових політик; здійснення облікових оцінок, обґрунтованих за цих обставин. У процесі проведення огляду

ОГЛЯД ПРОМІЖНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ,  
ВИКОНАНИЙ НЕЗАЛЕЖНИМ АУДИТОРОМ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

нам будуть потрібні письмові пояснення управлінського персоналу стосовно тверджень, зроблених у зв'язку з оглядом. Ми також проситимемо, щоби, якщо будь-який документ, який містить проміжну фінансову інформацію, свідчить, що проміжну фінансову інформацію оглянуто, наш висновок також включили в цей документ.

Огляд проміжної фінансової інформації не надає впевненості, що нам стануть відомі всі суттєві питання, які могли б бути ідентифікованими під час аудиту. Крім того, не слід покладатися на те, що наше завдання з огляду виявить факти шахрайства, помилки чи незаконні дії. Проте ми будемо інформувати вас про будь-які суттєві питання, що привернуть нашу увагу.

Сподіваємось на повну співпрацю з вашим персоналом та віримо, що він надасть нам записи, документацію та іншу інформацію, потрібні в зв'язку з оглядом, який ми проводитимемо.

[Вставити додаткову інформацію щодо гонорарів та виставлення рахунків.]

Цей лист вважатиметься дійсним протягом наступних років , якщо його не буде припинено, змінено або замінено.

Просимо Вас підписати та повернути доданий примірник цього листа на доказ того, що він відповідає Вашому розумінню умов проведення нами огляду фінансових звітів.

Підтверджено від імені суб'єкта господарювання ABC

.....

(підпис)

Прізвище та посада

Дата

## **Аналітичні процедури, які аудитор може розглядати під час виконання завдання з огляду проміжної фінансової інформації**

Приклади аналітичних процедур, які може розглядати аудитор під час виконання завдання з огляду проміжної фінансової інформації:

- порівняння проміжної фінансової інформації з проміжною фінансовою інформацією найближчого попереднього періоду, з проміжною фінансовою інформацією відповідного проміжного періоду попереднього фінансового року, проміжною фінансовою інформацією, що очікувалась управлінським персоналом для поточного періоду, та з останніми річними перевіреними фінансовими звітами;
- порівняння поточної проміжної фінансової інформації з очікуваними результатами, наприклад, бюджетами чи прогнозами (наприклад, порівняння залишків податків та співвідношень між забезпеченням на податок на прибуток та прибутком до оподаткування в поточній проміжній фінансовій інформації з відповідною інформацією в а) бюджетах з використанням очікуваних ставок та б) фінансовій інформації попередніх періодів);
- порівняння поточної проміжної фінансової інформації з відповідною нефінансовою інформацією;
- порівняння відображених сум або коефіцієнтів, обчислених на основі відображених сум, з очікуваними даними, отриманими аудитором. Аудитор обчислює такі дані шляхом ідентифікації та застосування зв'язків, які існують за обґрунтованим очікуванням, якщо виходити з розуміння аудитором суб'єкта господарювання та галузі, в якій суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність;
- порівняння коефіцієнтів та показників за поточний проміжний період з коефіцієнтами та показниками інших суб'єктів господарювання в цій галузі;
- порівняння зв'язків між елементами в поточній проміжній фінансовій інформації з відповідними зв'язками в проміжній фінансовій інформації попередніх періодів, наприклад, витрат за типами як відсотку від обсягу продажів, активів за типами як відсотку від загальних активів та відсоток змін в обсязі продажу у порівнянні з відсотком змін в дебіторській заборгованості;
- порівняння деталізованих даних. Дані можна деталізувати:
  - за періодами, наприклад, статті доходів або витрат деталізуються за кварталами, місяцями або тижнями;
  - за типами продукції або джерелами доходів;

ОГЛЯД ПРОМІЖНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ,  
ВИКОНАНИЙ НЕЗАЛЕЖНИМ АУДИТОРОМ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

- за місцезташуванням , наприклад, за компонентами;
- за ознаками операції, наприклад, доходом, отриманим дизайнерами, архітекторами чи кваліфікованими робітниками;
- за кількома ознаками операції, наприклад, обсягами збуту продукції за продуктом або місяцем.



## Приклад листа – пояснення управлінського персоналу

Наведений зразок листа не є стандартним листом. Пояснення управлінського персоналу варіюватимуться залежно від суб'єкта господарювання та періоду.

(фірмовий бланк)

(Аудиторіві)

(Дата)

Вступні параграфи, якщо проміжна фінансова інформація включає стислі фінансові звіти:

Цей лист-пояснення надається в зв'язку з проведенням вами огляду стислого балансу компанії ABC станом на 31 березня 20X1 р. та відповідних стислих звітів про прибутки та збитки, зміни у власному капіталі та рух грошових коштів за період у три місяці, які минули на зазначену дату, з метою висловлення думки про те, чи привернув вашу увагу будь-який факт, що дає вам підстави вважати, що проміжну фінансову інформацію не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до [вказати застосовну концептуальну основу фінансової звітності, включаючи посилання на юрисдикцію або країну походження концептуальної основи фінансової звітності, якщо використана концептуальна основа фінансової звітності не є Міжнародними стандартами фінансової звітності].

Ми визнаємо свою відповідальність за складання та подання проміжної фінансової інформації відповідно до [вказати визначену концептуальну основу фінансової звітності].

Вступні параграфи, якщо проміжна фінансова інформація включає повний пакет фінансових звітів загального призначення, складених відповідно до концептуальної основи фінансових звітів, призначеної для досягнення достовірного подання:

Цей лист-пояснення надається в зв'язку з вашим оглядом балансу суб'єкта господарювання ABC станом на 31 березня 20X1 р. та відповідних звітів про видатки прибутки та збитки, зміни у власному капіталі та рух грошових коштів за три місяці, що минули на зазначену дату, а також стислим викладом суттєвих облікових політик та інших пояснювальних приміток з метою висловлення думки про те, чи привернув вашу увагу щось будь-який факт, що дає вам підстави вважати, що проміжна фінансова інформація не відображає справедливо та достовірно (або *“не представляє достовірно, в усіх суттєвих аспектах”*) фінансовий стан суб'єкта господарювання ABC станом на 31 березня 20X1 року, фінансові результати її діяльності та її рух грошових коштів відповідно до [вказати застосовну концептуальну основу фінансової звітності, включаючи посилання на юрисдикцію або країну походження концептуальної основи фінансової звітності, якщо використана концептуальна основа фінансової звітності не є Міжнародними стандартами фінансової звітності].

ОГЛЯД ПРОМІЖНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ,  
ВИКОНАНИЙ НЕЗАЛЕЖНИМ АУДИТОРОМ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

Ми визнаємо свою відповідальність за достовірне подання проміжної фінансової інформації відповідно до [вказати застосовну концептуальну основу фінансової звітності].

Грунтуючись на нашому знанні та думці, ми підтверджуємо такі пояснення:

- проміжна фінансова інформація, наведена вище, складена відповідно до [вказати застосовну концептуальну основу фінансової звітності];
- ми надали вам усі облікові реєстри та підтверджувальні документи, всі протоколи зборів акціонерів і ради директорів (а саме тих, що проходили [вставити необхідні дати]);
- немає суттєвих операцій, які б не були відповідно відображені в облікових записках, на яких базується проміжна фінансова інформація;
- немає відомого фактичного або можливого недотримання законів та нормативних актів, які могли б мати суттєвий вплив на проміжну фінансову інформацію у випадку недотримання;
- ми визнаємо свою відповідальність за розробку та впровадження внутрішнього контролю для запобігання та виявлення шахрайства та помилок;
- ми розкрили вам інформацію про всі важливі факти стосовно відомих чи можливих фактів шахрайства або підозрюваного шахрайства, які могли вплинути на суб'єкт господарювання;
- ми розкрили вам інформацію про результати нашої оцінки ризику того, що проміжна фінансова інформація може бути суттєво викривлена внаслідок шахрайства;
- ми вважаємо, що вплив невиправлених викривлень, підсумованих в таблиці, що додається, є несуттєвим як окремо, так і в цілому сукупності на проміжну фінансову інформацію, взяту в цілому;
- ми підтверджуємо повноту інформації, наданої вам стосовно ідентифікації зв'язаних сторін;
- наведене нижче було зареєстровано належним чином відображено та, коли це доцільно, адекватно розкрито в проміжній фінансовій інформації:
- операції зі зв'язаними сторонами, включаючи продажі, купівлі, позики, трансферти, угоди про оренду та гарантії, а також суми до отримання від зв'язаних сторін або до сплати зв'язаним сторонам;
- гарантії, письмові чи усні, за якими суб'єкт господарювання несе непередбачене зобов'язання;
- угоди та опціони на викуп раніше проданих активів.
- подання та розкриття інформації про оцінки активів та зобов'язань за справедливою вартістю відповідають [вказати застосовну концептуальну

ОГЛЯД ПРОМІЖНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ,  
ВИКОНАНИЙ НЕЗАЛЕЖНИМ АУДИТОРОМ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

основу фінансової звітності]. Використані припущення відображають наш намір та можливості виконувати конкретні дії заходи за дорученням суб'єкта господарювання, якщо вони стосуються оцінки за справедливою вартістю або розкриття інформації;

- ми не маємо жодних планів або намірів, що можуть суттєво впливати на балансову вартість або класифікацію активів і зобов'язань, відображених у проміжній фінансовій інформації;
- ми не маємо планів припинити виробничі лінії або інших планів чи намірів, що можуть призвести до виникнення надлишку запасів або застарілих запасів; запаси не наведені за сумою, що перевищує вартість реалізації;
- суб'єкт господарювання має право власності на всі активи; немає права стягнення або обтяження активів суб'єкта господарювання;
- ми відобразили в обліку або розкрили відповідним чином усі зобов'язання (як фактичні, так і непередбачені);
- [додати будь-які додаткові пояснення стосовно нових стандартів бухгалтерського обліку, що застосовуються вперше, та розглянути додаткові пояснення відповідно до вимог нового Міжнародного стандарту аудиту стосовно проміжної фінансової інформації.]

Наскільки нам відомо та наскільки ми розуміємо, ніякі події, що відбулися в період від дати балансу до дати цього листа, які вимагали би коригувань чи розкриття інформації в зазначеній вище проміжній фінансовій інформації.

\_\_\_\_\_  
(Виконавчий директор)

\_\_\_\_\_  
(Фінансовий директор)

## Приклади висновків з огляду проміжної фінансової інформації

### **Повний пакет фінансових звітів загального призначення, складених відповідно до концептуальної основи фінансової звітності, призначеної для досягнення справедливого подання (див. параграф 43 з))**

Висновок щодо огляду проміжної фінансової інформації

(Відповідний адресат)

#### *Вступ*

Ми виконали огляд балансу суб'єкта господарювання ABC станом на 31 березня 20X1 р. та відповідних звітів про прибутки та збитки, зміни у власному капіталі та рух грошових коштів (що додаються) за три місяці, що минули на зазначену дату, а також стислого викладу суттєвих облікових політик та інших пояснювальних приміток<sup>3</sup>. Управлінський персонал несе відповідальність за складання та достовірне подання проміжної фінансової інформації відповідно до [вказати застосовну концептуальну основу фінансової звітності]. Нашою відповідальністю є висловлення висновку щодо проміжної фінансової інформації на основі нашого огляду.

#### *Обсяг огляду*

Ми провели огляд відповідно до Міжнародного стандарту завдань з огляду 2410 “Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання”. Огляд проміжної фінансової інформації складається із здійснення запитів, в основному, особам, що відповідають за фінансові та облікові питання, та застосування аналітичних та інших процедур огляду. Огляд зазвичай значно менший за обсягом, ніж аудит, який проводиться відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, і отже не надає нам можливості отримати впевненість в тому, що нам стане відомо про всі значні питання, які можна було б ідентифікувати під час аудиту. Відповідно, ми не висловлюємо аудиторського висновку.

#### *Висновок*

На основі нашого огляду нашої уваги не привернув щось будь-який факт, що дає нам підстави вважати, що проміжна фінансова інформація не відображає справедливо та достовірно (або не представляє достовірно в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан суб'єкта господарювання станом на 31 березня 20X1 р., фінансові результати його діяльності та рух грошових коштів за період в три

<sup>3</sup> Аудитор може вказати регуляторний орган або його еквівалент, якому подається проміжна фінансова інформація.

ОГЛЯД ПРОМІЖНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ,  
ВИКОНАНИЙ НЕЗАЛЕЖНИМ АУДИТОРОМ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

місяці, що минули на зазначену дату, відповідно до [застосовної концептуальної основи фінансової звітності, включаючи посилання на юрисдикцію чи країну походження концептуальної основи фінансової звітності, якщо використана концептуальна основа фінансової звітності не є Міжнародними стандартами фінансової звітності].

АУДИТОР

Дата

Адреса

АУДИТ

## **Інша проміжна фінансова інформація (див. параграф 43 з))**

Висновок щодо огляду проміжної фінансової інформації

(Відповідний адресат)

### *Вступ*

Ми виконали огляд [стислого] балансу суб'єкта господарювання ABC станом на 31 березня 20X1 р. та відповідних [стислих] звітів про прибутки та збитки, зміни у власному капіталі та рух грошових коштів (що додаються) за три місяці, що минули на зазначену дату<sup>4</sup>. Управлінський персонал несе відповідальність за складання та подання проміжної фінансової інформації відповідно до [вказати застосовну концептуальну основу фінансової звітності]. Нашою відповідальністю є висловлення висновку щодо проміжної фінансової інформації на основі нашого огляду.

### *Обсяг огляду*

Ми провели огляд відповідно до Міжнародного стандарту завдань з огляду 2410 "Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання". Такий огляд проміжної фінансової інформації складається з здійснення запитів, в основному, особам, що відповідають за фінансові та облікові питання, та застосування аналітичних та інших процедур огляду. Огляд зазвичай значно менший за обсягом, ніж аудит, який виконується відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, і отже не надає нам можливості отримати впевненість в тому, що нам стане відомо про всі значні питання, які можна було б ідентифікувати під час аудиту. Відповідно цього ми не висловлюємо аудиторського висновку.

### *Висновок*

На основі нашого огляду нашої уваги не привернув будь-який факт, що дає нам підстави вважати, що проміжну фінансову інформацію не складено в усіх суттєвих аспектах відповідно до [застосовної концептуальної основи фінансової звітності, включаючи посилання на юрисдикцію чи країну походження концептуальної основи фінансової звітності, якщо використана концептуальна основа фінансової звітності не є Міжнародними стандартами фінансової звітності].

АУДИТОР

Дата

Адреса

<sup>4</sup> Аудитор може вказати регуляторний орган або його еквівалент, якому подається проміжна фінансова інформація.

## **Приклади висновків щодо огляду з модифікованою думкою внаслідок відхилення від застосовної концептуальної основи фінансової звітності**

### **Повний пакет фінансових звітів загального призначення, складених відповідно до концептуальної основи фінансової звітності, призначеної для досягнення справедливого подання (див. параграф 43 ж))**

Висновок щодо огляду проміжної фінансової інформації

(Відповідний адресат)

*Вступ*

Ми виконали огляд балансу суб'єкта господарювання АВС станом на 31 березня 20X1 р. та відповідних звітів про прибутки та збитки, зміни у власному капіталі та рух грошових коштів (що додаються) за три місяці, що минули на зазначену дату, а також стислого викладу важливих облікових політик та інших пояснювальних приміток<sup>5</sup>. Управлінський персонал несе відповідальність за складання та достовірне подання цієї проміжної фінансової інформації відповідно до [вказати застосовну концептуальну основу фінансової звітності]. Нашою відповідальністю є висловлення висновку щодо проміжної фінансової інформації на основі нашого огляду.

*Обсяг огляду*

Ми провели огляд відповідно до Міжнародного стандарту завдань з огляду 2410 “Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання”. Огляд проміжної фінансової інформації складається з здійснення запитів, в основному, особам, що відповідають за фінансові та облікові питання, та застосування аналітичних та інших процедур огляду. Огляд зазвичай значно менший за обсягом, ніж аудит, який виконується відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, і отже не надає нам можливості отримати впевненість в тому, що нам стане відомо про всі значні питання, які можна було б ідентифікувати під час аудиту. Відповідно цього ми не висловлюємо аудиторського висновку.

*Основа для модифікації висновку*

На основі інформації, наданої нам управлінським персоналом, суб'єкт господарювання АВС виключив з нерухомості та довгострокової заборгованості деякі зобов'язання з оренди, що, як ми вважаємо, слід капіталізувати для

<sup>5</sup> Аудитор може вказати регуляторний орган або його еквівалент, якому подається проміжна фінансова інформація.

ОГЛЯД ПРОМІЖНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ,  
ВИКОНАНИЙ НЕЗАЛЕЖНИМ АУДИТОРОМ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

відповідності [вказати застосовну концептуальну основу фінансової звітності]. Ця інформація свідчить, що якби ці зобов'язання з оренди були капіталізовані станом на 31 березня 20X1 р., нерухомість збільшилася б на \$\_\_\_\_\_, довгострокова заборгованість – на \$\_\_\_\_\_, а чистий прибуток та прибуток на акцію збільшилися б (зменшились) відповідно на \$\_\_\_\_\_, \$\_\_\_\_\_, \$\_\_\_\_\_, та \$\_\_\_\_\_ за тримісячний період, що минув на зазначену дату.

*Модифікований висновок*

На основі нашого огляду нашу увагу не привернув будь-який факт, за винятком зазначеного в попередньому параграфі, що дає нам підстави вважати, що проміжна фінансова інформація (що додається) не відображає справедливо та достовірно (або не представляє достовірно в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан суб'єкта господарювання на 31 березня 20X1 р., фінансові результати діяльності та рух грошових коштів за період в три місяці, що минули на зазначену дату, відповідно до [вказати застосовну концептуальну основу фінансової звітності, включаючи посилання на юрисдикцію чи країну походження концептуальної основи фінансової звітності, якщо використана концептуальна основа фінансової звітності не є Міжнародними стандартами фінансової звітності].

АУДИТОР

Дата

Адреса



## **Інша проміжна фінансова інформація (див. параграф 43 з)**

Висновок щодо огляду проміжної фінансової інформації

(Відповідний адресат)

### *Вступ*

Ми виконали огляд [стислого] балансу суб'єкта господарювання ABC станом на 31 березня 20X1 р. та відповідних [стислих] звітів про прибутки та збитки, зміни у власному капіталі та рух грошових коштів (що додаються) за три місяці, що минули на зазначену дату<sup>6</sup>. Управлінський персонал несе відповідальність за складання та подання цієї проміжної фінансової інформації відповідно до [вказати застосовну концептуальну основу фінансової звітності]. Нашою відповідальністю є висловлення висновку щодо проміжної фінансової інформації на основі нашого огляду.

### *Обсяг огляду*

Ми провели огляд відповідно до Міжнародного стандарту завдань з огляду 2410 “Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання”. Огляд проміжної фінансової інформації складається з здійснення запитів, в основному, особам, що відповідають за фінансові та облікові питання, та застосування аналітичних та інших процедур огляду. Огляд проміжної фінансової інформації значно менший за обсягом, ніж аудит, який виконується відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, і отже не надає нам можливості отримати впевненість в тому, що нам стане відомо про всі значні питання, які можна було б ідентифікувати під час аудиту. Відповідно ми не висловлюємо аудиторського висновку.

### *Основа для модифікації висновку*

На основі інформації, наданої нам управлінським персоналом, суб'єкт господарювання ABC виключив з нерухомості та довгостроковій заборгованості деякі зобов'язання з оренди, що, як ми вважаємо, слід капіталізувати для відповідності [вказати застосовну концептуальну основу фінансової звітності]. Ця інформація свідчить, що якби ці зобов'язання з оренди були капіталізовані станом на 31 березня 20X1 р., нерухомість збільшилася б на \$ \_\_\_\_\_, довгострокова заборгованість – на \$ \_\_\_\_\_, а чистий прибуток та прибуток на акцію збільшилися б (зменшилися) відповідно на \$ \_\_\_\_\_, \$ \_\_\_\_\_, \$ \_\_\_\_\_, та \$ \_\_\_\_\_ за тримісячний період, що минув на зазначену дату.

### *Модифікований висновок*

На основі нашого огляду нашу увагу не привернув щось будь-який факт, за винятком зазначеного в попередньому параграфі, що дає нам підстави вважати, що проміжну фінансову інформацію (що додається) не складено в усіх суттєвих

<sup>6</sup> Аудитор може вказати регуляторний орган або його еквівалент, якому подається проміжна фінансова інформація.

ОГЛЯД ПРОМІЖНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ,  
ВИКОНАНИЙ НЕЗАЛЕЖНИМ АУДИТОРОМ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

аспектах відповідно до [вказати застосовну концептуальну основу фінансової звітності, включаючи посилання на юрисдикцію чи країну походження концептуальної основи фінансової звітності, якщо використана концептуальна основа фінансової звітності не є Міжнародними стандартами фінансової звітності].

АУДИТОР

Дата

Адреса

## **Приклади висновків щодо огляду, модифікованих внаслідок обмеження обсягу, не пропонованого управлінським персоналом**

### **Повний комплект фінансових звітів загального призначення, підготовлених відповідно до концептуальної основи фінансової звітності, призначеної для досягнення справедливого подання (див. параграф 43 ж))**

Висновок щодо огляду проміжної фінансової інформації

(Відповідний адресат)

#### *Вступ*

Ми виконали огляд балансу суб'єкта господарювання ABC станом на 31 березня 20X1 р. та відповідних звітів про прибутки та збитки, зміни у власному капіталі та рух грошових коштів (що додаються) за три місяці, що минули на зазначену дату, а також стислого викладу важливих облікових політик та інших пояснювальних приміток<sup>7</sup>. Управлінський персонал несе відповідальність за складання та достовірне подання проміжної фінансової інформації відповідно до [вказати застосовну концептуальну основу фінансової звітності]. Нашою відповідальністю є висловлення висновку щодо проміжної фінансової інформації на основі нашого огляду.

#### *Обсяг огляду*

За винятком поясненого в наведеному далі параграфі, ми провели огляд відповідно до Міжнародного стандарту завдань з огляду 2410 “Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання”. Огляд проміжної фінансової інформації складається з здійснення запитів, в основному, особам, що відповідають за фінансові та облікові питання, та застосування аналітичних та інших процедур огляду. Огляд значно менший за обсягом, ніж аудит, який виконується відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, і отже не надає нам можливості отримати впевненість в тому, що нам стане відомо про всі значні питання, які можна було б ідентифікувати під час аудиту. Відповідно ми не висловлюємо аудиторського висновку.

#### *Основа для модифікації висновку*

В результаті пожежі в філіалі (дата), яка знищила його записи дебіторської заборгованості, ми не змогли завершити огляд дебіторської заборгованості

<sup>7</sup> Аудитор може вказати регуляторний орган або його еквівалент, якому подається проміжна фінансова інформація.

ОГЛЯД ПРОМІЖНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ,  
ВИКОНАНИЙ НЕЗАЛЕЖНИМ АУДИТОРОМ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

загальною сумою \$ \_\_\_\_\_, включеної в проміжну фінансову інформацію. Суб'єкт господарювання перебуває в процесі відновлення цих записів, але не має впевненості, чи ці записи підтвердять суму, наведену вище, та відповідний резерв на безнадійні борги. Якби ми мали змогу завершити огляд дебіторської заборгованості, нашу увагу могли б привернути питання, які вказують на можливу необхідність коригувань проміжної фінансової звітності.

*Модифікований висновок*

За винятком коригувань проміжної фінансової інформації, про які нам могло б стати відомо, якби не зазначена вище ситуація, на основі нашого огляду нашу увагу не привернув будь-який факт, що дає нам підстави вважати, що проміжна фінансова інформація не відображає справедливо та достовірно (або не представляє достовірно в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан суб'єкта господарювання станом на 31 березня 20X1 р., фінансові результати діяльності та рух грошових коштів за період в три місяці, що минув на зазначену дату, відповідно до [вказати застосовну концептуальну основу фінансової звітності, включаючи посилання на юрисдикцію чи країну походження концептуальної основи фінансової звітності, якщо використана концептуальна основа фінансової звітності не є Міжнародними стандартами фінансової звітності].

АУДИТОР

Дата

Адреса

## **Інша проміжна фінансова інформація (див. параграф 43 з))**

Висновок щодо огляду проміжної фінансової інформації

(Відповідний адресат)

Вступ

Ми виконали огляд [стислого] балансу суб'єкта господарювання ABC станом на 31 березня 20X1 р. та відповідних [стислих] звітів про прибутки та збитки, зміни у власному капіталі та рух грошових коштів (що додаються) за три місяці, що минули на зазначену дату<sup>8</sup>. Управлінський персонал несе відповідальність за складання та подання проміжної фінансової інформації відповідно до [вказати застосовну концептуальну основу фінансової звітності]. Нашою відповідальністю є висловлення висновку щодо проміжної фінансової інформації на основі нашого огляду.

*Обсяг огляду*

За винятком поясненого в наведеному далі параграфі, ми провели огляд відповідно до Міжнародного стандарту завдань з огляду 2410 “Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання”. Огляд проміжної фінансової інформації складається з здійснення запитів, в основному, особам, що відповідають за фінансові та облікові питання, та застосування аналітичних та інших процедур огляду. Огляд проміжної фінансової інформації значно менший за обсягом, ніж аудит, який виконується відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, і отже не надає нам можливості отримати впевненість в тому, що нам стане відомо про всі значні питання, які можна було б ідентифікувати під час аудиту. Відповідно ми не висловлюємо аудиторського висновку.

*Основа для модифікації висновку*

В результаті пожежі в філіалі (дата), яка знищила записи дебіторської заборгованості, ми не змогли завершити огляд дебіторської заборгованості загальною сумою \$ \_\_\_\_\_, включеної в проміжну фінансову інформацію. Суб'єкт господарювання перебуває в процесі відновлення цих записів, але не має впевненості, чи ці записи підтвердять суму, наведену вище, та відповідний резерв на безнадійні борги. Якби ми мали змогу завершити огляд дебіторської заборгованості, нашу увагу могли б привернути питання, які вказують на необхідність коригувань проміжної фінансової звітності.

*Модифікований висновок*

За винятком коригувань проміжної фінансової інформації, про які нам могло б стати відомо, якби не зазначена вище ситуація, на основі нашого огляду нашу увагу не привернув будь-який факт, що дає нам підстави вважати, що проміжну фінансову інформацію (що додається) не складено в усіх суттєвих аспектах

<sup>8</sup> Аудитор може вказати регуляторний орган або його еквівалент, якому подається проміжна фінансова інформація.

ОГЛЯД ПРОМІЖНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ,  
ВИКОНАНИЙ НЕЗАЛЕЖНИМ АУДИТОРОМ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

відповідно до [вказати застосовну концептуальну основу фінансової звітності, включаючи посилання на юрисдикцію чи країну походження концептуальної основи фінансової звітності, якщо використана концептуальна основа фінансової звітності не є Міжнародними стандартами фінансової звітності].

АУДИТОР

Дата

Адреса

## **Приклади негативних висновків щодо огляду внаслідок відхилення від застосовної концептуальної основи фінансової звітності**

### **Повний пакет фінансових звітів загального призначення, складених відповідно до концептуальної основи фінансової звітності, призначеної для досягнення справедливого подання (див. параграф 43 ж))**

Висновок щодо огляду проміжної фінансової інформації

(Відповідний адресат)

*Вступ*

Ми виконали огляд балансу суб'єкта господарювання ABC станом на 31 березня 20X1 р. та відповідних звітів про прибутки та збитки, зміни у власному капіталі та рух грошових коштів (що додаються) за три місяці, що минули на зазначену дату, а також стислого викладу важливих облікових політик та інших пояснювальних приміток<sup>9</sup>. Управлінський персонал несе відповідальність за складання та достовірне подання проміжної фінансової інформації відповідно до [вказати застосовну концептуальну основу фінансової звітності]. Нашою відповідальністю є висловлення висновку щодо проміжної фінансової інформації на основі нашого огляду.

*Обсяг огляду*

Ми провели огляд відповідно до Міжнародного стандарту завдань з огляду 2410 “Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання”. Огляд проміжної фінансової інформації складається з здійснення запитів, в основному, особам, що відповідають за фінансові та облікові питання, та застосування аналітичних та інших процедур огляду. Огляд проміжної фінансової інформації значно менший за обсягом, ніж аудит, який виконується відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, і отже не надає нам можливості отримати впевненість в тому, що нам стане відомо про всі значні питання, які можна було б ідентифікувати під час аудиту. Відповідно ми не висловлюємо аудиторського висновку.

*Основа для негативного висновку*

Починаючи з цього періоду, управлінський персонал суб'єкта господарювання припинив консолідувати фінансові звіти дочірніх підприємств, оскільки він вважає, що консолідація недоцільна внаслідок існування нових значних

<sup>9</sup> Аудитор може вказати регуляторний орган або його еквівалент, якому подається проміжна фінансова інформація.

ОГЛЯД ПРОМІЖНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ,  
ВИКОНАНИЙ НЕЗАЛЕЖНИМ АУДИТОРОМ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

неконтролюючих часток. Це не відповідає [вказати застосовну концептуальну основу фінансової звітності, включаючи посилання на юрисдикцію чи країну походження концептуальної основи фінансової звітності, якщо використана концептуальна основа фінансової звітності не є Міжнародними стандартами фінансової звітності]. Якби складались консолідовані фінансові звіти готувались, практично кожний рахунок в проміжній фінансовій інформації був би суттєво іншим.

*Негативний висновок*

Наш огляд показує, що, оскільки інвестиції в дочірні підприємства не обліковуються на консолідованій основі, як зазначено в попередньому параграфі, ця проміжна фінансова інформація не відображає справедливо та достовірно (або не представляє достовірно в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан суб'єкта господарювання станом на 31 березня 20X1 р., фінансові результати діяльності та рух грошових коштів за період в три місяці, що минув на зазначену дату, відповідно до [вказати застосовну концептуальну основу фінансової звітності, включаючи посилання на юрисдикцію чи країну походження концептуальної основи фінансової звітності, якщо використана концептуальна основа фінансової звітності не є Міжнародними стандартами фінансової звітності].

АУДИТОР

Дата

Адреса



## **Інша проміжна фінансова інформація (див. параграф 43 з)**

Висновок щодо огляду проміжної фінансової інформації

(Відповідний адресат)

### *Вступ*

Ми виконали огляд [стислого] балансу суб'єкта господарювання ABC станом на 31 березня 20X1 р. та відповідних [стислих] звітів про прибутки та збитки, зміни у власному капіталі та рух грошових коштів (що додаються) за три місяці, що минули на зазначену дату<sup>10</sup>. Управлінський персонал несе відповідальність за складання та подання проміжної фінансової інформації відповідно до [вказати застосовну концептуальну основу фінансової звітності]. Нашою відповідальністю є висловлення висновку щодо проміжної фінансової інформації на основі нашого огляду.

### *Обсяг огляду*

Ми провели огляд відповідно до Міжнародного стандарту завдань з огляду 2410 “Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання”. Огляд проміжної фінансової інформації складається з здійснення запитів, в основному, особам, що відповідають за фінансові та облікові питання, та застосування аналітичних та інших процедур огляду. Огляд проміжної фінансової інформації значно менший за обсягом, ніж аудит, який виконується відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, і отже не надає нам можливості отримати впевненість в тому, що нам стане відомо про всі значні питання, які можна було б ідентифікувати під час аудиту. Відповідно ми не висловлюємо аудиторського висновку.

### *Основа для негативного висновку*

Починаючи з цього періоду, управлінський персонал суб'єкта господарювання припинив консолідувати фінансові звіти дочірніх підприємств, оскільки він вважає, що консолідація недоцільна внаслідок існування нових значних неконтролюючих часток. Це не відповідає [вказати застосовну концептуальну основу фінансової звітності, включаючи посилання на юрисдикцію чи країну походження концептуальної основи фінансової звітності, якщо використана концептуальна основа фінансової звітності не є Міжнародними стандартами фінансової звітності]. Якби склались консолідовані фінансові звіти, практично кожний рахунок в проміжній фінансовій інформації був би суттєво іншим.

### *Негативний висновок*

Наш огляд показує, що, оскільки інвестиції в дочірні підприємства не обліковуються на консолідованій основі, як зазначено в попередньому параграфі, проміжну фінансову інформацію не складено в усіх суттєвих

<sup>10</sup> Аудитор може вказати регуляторний орган або його еквівалент, якому подається проміжна фінансова інформація.

ОГЛЯД ПРОМІЖНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ,  
ВИКОНАНИЙ НЕЗАЛЕЖНИМ АУДИТОРОМ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

аспектах відповідно до [вказати застосовну концептуальну основу фінансової звітності, включаючи посилання на юрисдикцію чи країну походження концептуальної основи фінансової звітності, якщо використана концептуальна основа фінансової звітності не є Міжнародними стандартами фінансової звітності].

АУДИТОР

Дата

Адреса

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ 3000

## ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ, ЩО НЕ Є АУДИТОМ ЧИ ОГЛЯДОМ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

(Набирає чинності для звітів завдань з надання впевненості,  
які датуються 1 січня 2005 р. або пізніше)

### ЗМІСТ

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—3
Вимоги етики .....	4—5
Контроль якості .....	6
Прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом .....	7—9
Погодження умов завдання .....	10—11
Планування та виконання завдання .....	12—25
Використання роботи експерта .....	26—32
Отримання доказів .....	33—40
Розгляд подальших подій .....	41
Документація .....	42—44
Складання висновку з надання впевненості .....	45—53
Інша відповідальність при наданні висновків .....	54—56
Дата набрання чинності .....	57

Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості (МСЗНВ) 3000 “Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, яка визначає застосування та статус МСЗНВ.

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту завдань з надання впевненості (МСЗНВ) є встановлення основних принципів та процедур, а також надання рекомендацій професійним бухгалтерам-практикам (з метою цього МСЗНВ, надалі - "практики") для виконання завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, на які поширюється сфера застосування Міжнародних стандартів аудиту (МСА) або Міжнародних стандартів завдань з огляду (МСЗО).
2. У цьому МСЗНВ вживаються терміни "завдання з надання обґрунтованої впевненості" та "завдання з надання обмеженої впевненості" для розмежування двох типів завдань з надання впевненості, які дозволяється виконувати практикою. Мета завдання з надання обґрунтованої впевненості - зменшення ризику завдання з надання впевненості до прийнятно низького рівня за обставин завдання<sup>1</sup> як основи для позитивної форми висловлення висновку практика. Мета завдання з надання обмеженої впевненості - зменшення ризику завдання з надання впевненості до рівня, який є прийнятним за обставин завдання, але вищим, ніж у завданні з надання обґрунтованої впевненості, як основи для негативної форми висловлення висновку практика.

## Зв'язок з Концептуальними Основами, іншими МСЗНВ, МСА та МСЗО

3. Практикові слід дотримуватися цього МСЗНВ та інших доречних МСЗНВ, виконуючи завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, на які поширюються МСА або МСЗО. Цей МСЗНВ слід читати в контексті "Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості" (Концептуальної основи), яка визначає та описує елементи та цілі завдання з надання впевненості, а також ідентифікує ті завдання, до яких застосовуються МСЗНВ. Цей МСЗНВ розроблений для загального застосування до завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, на які поширюються МСА або МСЗО. Інші МСЗНВ можуть бути пов'язаними з темами, які застосовуються до всіх предметів перевірки або стосуються конкретного предмета перевірки. Хоча МСА та МСЗО не застосовуються до завдань, на які поширюються МСЗНВ, вони, тим не менш, надають рекомендації практикам.

---

<sup>1</sup> Обставини завдання охоплюють умови завдання, в тому числі, незалежно від того, чи є воно завданням з надання обґрунтованої впевненості чи завданням з надання обмеженої впевненості, характеристики предмету перевірки, критерії, які слід застосовувати, потреби користувачів, для яких вони призначені, відповідні характеристики відповідальної сторони та її середовища, а також інші питання, наприклад, операції, умови та практику, що можуть мати значний вплив на завдання.

## Вимоги етики

4. **Практикові слід дотримуватися вимог частини А та Б “Кодексу етики професійних бухгалтерів” (Кодексу) МФБ.**
5. Кодекс надає концептуальну основу принципів, які члени групи з надання впевненості, фірми та фірми мережі мають застосовувати, щоби визначити загрози незалежності<sup>2</sup>, оцінити значущість цих загроз та, якщо загрози не є явно незначними, визначити та вжити застережних заходів для усунення загроз чи зменшення їх до прийнятного рівня, який не створює загрозу для незалежності думки та незалежності поведінки.

## Контроль якості

6. **Практикові слід упровадити процедури контролю якості, які є застосовними до конкретного завдання.** Згідно з Міжнародним стандартом контролю якості (МСКЯ) 1 “Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інші завдання з надання впевненості, та надають супутні послуги”<sup>3</sup>, фірма професійних бухгалтерів зобов’язана встановити систему контролю якості, призначену для надання їй обґрунтованої впевненості в тому, що фірма та її персонал дотримуються професійних стандартів та регуляторних і нормативних вимог, та що висновки з надання впевненості, випущені фірмою чи партнерами з завдання, є відповідними до обставин. Крім того, елементи контролю якості, які є доречними для окремого завдання, включають відповідальність керівництва за якість завдання, етичні вимоги, прийняття та продовження стосунків з клієнтом та конкретні завдання, призначення груп на завдання, виконання завдання та моніторинг.

## Прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом

7. **Практикові слід приймати (або продовжувати, якщо прийнятно) завдання з надання впевненості, тільки якщо предмет перевірки є відповідальністю іншої сторони, ніж потенційні користувачі або практик.** Як зазначено в параграфі 27 Концептуальних Основ, відповідальною стороною може бути один із потенційних користувачів, але не єдиним. Підтвердження відповідальною стороною надає докази того, що

<sup>2</sup> Якщо професійний бухгалтер, який не є практиком, наприклад, внутрішній аудитор застосовує МСЗНВ та а) у висновку професійного бухгалтера є посилання на Концептуальну Основу МСЗНВ; та б) професійний бухгалтер або інші члени групи завдання з надання впевненості та, якщо доречно, працедавець професійного бухгалтера не є незалежними від суб’єкта господарювання, для якого виконується завдання з надання впевненості, відсутність незалежності та характер стосунків з клієнтом з надання впевненості слід чітко розкривати в висновку професійного бухгалтера. Крім того, такий висновок не має слова “незалежний” у заголовку, його призначення та користувачі обмежені.

<sup>3</sup> МСКЯ 1 “Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інші завдання з надання впевненості, та надають супутні послуги” видано в лютому 2004 р. Системи контролю якості у відповідності до МСКЯ 1 повинні бути впровадженими до 15 червня 2005 р.

## ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ, ЩО НЕ Є АУДИТОМ ЧИ ОГЛЯДОМ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

існують відповідні стосунки, і встановлює основу для отримання загального розуміння відповідальності кожної сторони. Письмове підтвердження - найдоречніша форма документування розуміння відповідальної сторони. У випадку відсутності письмового підтвердження, практик розглядає:

- а) чи доречно приймати завдання. Прийняття може бути доречним, якщо інші джерела, такі як законодавство чи контракт, зазначають відповідальність;
  - б) якщо завдання прийнято, чи розкривати інформацію про ці обставини у висновку про надання впевненості.
8. **Практикові слід приймати (або продовжувати, якщо доречно) завдання з надання впевненості, тільки якщо на основі попередніх знань про обставини завдання, ніщо не привертає уваги практика, що свідчило б, що вимоги Кодексу або МСЗНВ не будуть виконані.** Практик розглядає питання, наведені в параграфі 17 Концептуальної Основи, та не приймає завдання, якщо він не володіє характеристиками, що вимагаються у цьому параграфі. Також, якщо сторона, яка наймає практика ("сторона, що залучає") не є відповідальною стороною, практик розглядає вплив цього на доступ до записів, документації та іншої інформації, яку практик потребуватиме для завершення завдання.
9. **Практикові слід приймати (або продовжувати, якщо доречно) завдання з надання впевненості, тільки якщо практик впевнений, що всі особи, які виконуватимуть завдання, спільно мають необхідну професійну компетентність.** Практика можуть запросити виконати завдання з надання впевненості з широкого кола питань. Деякі предмети перевірки можуть вимагати більше спеціальних навичок та знань, ніж ті, якими звичайно володіє окремих практик (див. параграфи 26-32).

### Погодження умов завдання

10. **Практик повинен погодити умови завдання з стороною, яка наймає практика. Аби виключити непорозуміння, погоджені умови перелічуються в листі-зобов'язанні чи в іншій доречній формі контракту.** Якщо сторона, що залучає, не є відповідальною стороною, характер та зміст листа-зобов'язання чи контракту можуть змінюватися. Наявність законодавчо встановлених повноважень може задовольняти вимогам до погодження умов завдання. Навіть в таких ситуаціях лист-зобов'язання може бути корисним як для практика, так і для сторони, що залучає.
11. **Практикові слід розглядати відповідність прохання, зробленого до завершення завдання з надання впевненості, змінити завдання на завдання не з надання впевненості або завдання з надання обґрунтованої впевненості на завдання з надання обмеженої впевненості, та йому не слід погоджуватися на зміну без розумного обґрунтування.** Зміна обставин, які впливають на вимоги потенційних

користувачів, або непорозуміння щодо характеру зобов'язання, як правило, виправдовують прохання замінити завдання. Якщо така заміна зроблена, практик не ігнорує докази, отримані до заміни.

## Планування та виконання завдання

12. Практик повинен планувати завдання так, щоби виконати його ефективно. Планування охоплює розробку загальної стратегії щодо обсягу, важливості, визначення часу та проведення завдання, а також план завдання, який складається з детального підходу до характеру, визначення часу та обсягу процедур збору доказів, які слід виконати, та причини їх вибору. Адекватне планування допомагає приділити достатню увагу важливим питанням завдання, своєчасно ідентифікувати потенційні проблеми та належним чином організувати завдання та управляти ним, аби виконати його ефективно та результативно. Адекватне планування допомагає також практикові належно розподілити роботу серед групи з завдання та покращити керування, нагляд та огляд їхньої роботи. Крім того, воно допомагає, якщо доречно, координувати роботу, виконану іншими практиками та експертами. Характер та обсяг діяльності з планування можуть змінюватися залежно від обставин завдання, наприклад, характеру та складності суб'єкту господарювання та попереднього досвіду практика щодо нього. Приклади основних питань охоплюють:

- умови завдання;
- характеристики предмету перевірки та ідентифіковані критерії;
- процес виконання завдання та можливі джерела доказів;
- розуміння практиком суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи ризики того, що інформація про предмет перевірки може бути суттєво викривленою;
- ідентифікацію потенційних користувачів та розгляд суттєвості та компонентів ризику завдання з надання впевненості;
- персонал та вимоги щодо необхідного досвіду, зокрема характер та ступінь участі експертів.

13. Планування - це не окремий етап, а скоріше постійний та повторюваний процес протягом всього завдання. Внаслідок неочікуваних подій, змін умов або доказів, отриманих за результатами процедур збору доказів, практикові може бути потрібним переглянути загальну стратегію та план завдання і тому кінцевий запланований характер, час та обсяг подальших процедур.

14. **Практикові слід планувати та виконувати завдання з професійним скептицизмом, визнаючи, що можуть існувати обставини, що спричиняють суттєве викривлення інформації про предмет перевірки.** Професійний скептицизм означає, що практик критично

## ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTI, ЩО НЕ Є АУДИТОМ ЧИ ОГЛЯДОМ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

оцінює, беручи під сумнів, обґрунтованість отриманих доказів та насторожено ставиться до доказів, які суперечать або викликають сумніви щодо достовірності документів чи пояснень відповідальної сторони.

- 15. Практикові слід отримувати розуміння предмету перевірки та інших обставин завдання, достатнє для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення інформації про предмет перевірки та достатнє для розробки та виконання подальших процедур збору доказів.**
16. Отримання розуміння предмету перевірки та інших обставин завдання є основною частиною планування та виконання завдання з надання впевненості. Таке розуміння забезпечує практикові основу для здійснення професійного судження протягом завдання, наприклад, під час:
- розгляду характеристик предмету перевірки;
  - оцінки прийнятності критеріїв ;
  - ідентифікації випадків, які потребують особливої уваги, наприклад, чинників, що можуть свідчити про шахрайство, та необхідності спеціальних навичок або роботи експерта;
  - встановлення та оцінки постійної відповідності кількісних рівнів суттєвості (якщо доречно) та розгляду якісних факторів суттєвості;
  - розрахунку математичної ймовірності для використання при виконанні аналітичних процедур;
  - розробки та виконання подальших процедур збору доказів для зменшення ризику завдання з надання впевненості до прийнятного рівня;
  - оцінки доказів, в тому числі обґрунтованості усних та письмових пояснень відповідальної сторони.
17. Практик застосовує професійне судження для визначення необхідного ступеня розуміння предмету перевірки та інших обставин завдання. Практик розглядає, чи є розуміння достатнім для оцінки ризиків того, що інформація про предмет перевірки може бути суттєво викривленою. Як правило, глибина розуміння практика менше, ніж відповідальної сторони.

### **Оцінка відповідності предмета перевірки**

18. **Практикові слід оцінювати відповідність предмета перевірки.** Відповідний предмет перевірки має характеристики, наведені в параграфі 33 Концептуальних Основ. Практик також визначає такі характеристики предмета перевірки, які особливо доречні для потенційних користувачів, яких слід зазначати у висновку з надання впевненості. Як наведено у



## ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTI, ЩО НЕ Є АУДИТОМ ЧИ ОГЛЯДОМ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

параграфі 17 Концептуальних Основ, практик не приймає завдання з надання впевненості, якщо попередні знання практика щодо обставин завдання не свідчать, що предмет перевірки є відповідним. Проте після прийняття завдання, якщо практик доходить висновку, що предмет перевірки є невідповідним, практик надає умовно-позитивний чи негативний висновок, або відмовляється від висновку. В деяких випадках практик розглядає відмову від завдання.

### Оцінка прийнятності критеріїв

19. Практикові слід оцінювати прийнятність критеріїв для оцінки чи виміру предмет перевірки. Прийнятні критерії мають характеристики, наведені в параграфі 36 Концептуальної основи. Як зазначено в параграфі 17 Концептуальної основи, практик не приймає завдання з надання впевненості, якщо попередні знання практика щодо обставин завдання не свідчать про прийнятність критеріїв, які слід використати. Проте, після прийняття завдання, якщо практик доходить висновку, що критерії є неприйнятними, практик надає умовно-позитивний чи негативний висновок, або відмовляється від висновку. В деяких випадках практик розглядає відмову від завдання.
20. Параграф 37 Концептуальних Основ зазначає, що критерії можуть бути встановленими або спеціально розробленими. Як правило, встановлені критерії є прийнятними, якщо вони відповідають потребам потенційних користувачів. Якщо існують встановлені критерії предмета перевірки, конкретні користувачі можуть погодитися на інші критерії для своїх конкретних цілей. Наприклад, можна застосовувати різні концептуальні основи як встановлені критерії для оцінки ефективності внутрішнього контролю. Проте конкретні користувачі можуть розробити докладнішу систему критеріїв, яка відповідає їхнім конкретним потребам у зв'язку, наприклад, з пруденційним наглядом. У таких випадках висновок з надання впевненості:
  - а) зазначає, коли це доречно для обставин завдання, що критерії не містяться в законах чи нормативних актах, не видані уповноваженими чи визнаними організаціям, до складу яких входять експерти, що дотримуються прозорих належних правових процедур;
  - б) констатує, що він призначений для використання конкретними користувачами та їх цілей.
21. Для деяких предметів перевірки можуть не існувати встановлені критерії. У таких випадках критерії розробляють спеціально. Практик розглядає, чи приведуть спеціально розроблені критерії до висновку з надання впевненості, який не вводить в оману потенційних користувачів. Практик намагається мати підтвердження потенційних користувачів чи сторони, що залучає, про те, що спеціально розроблені критерії є прийнятними для цілей потенційних користувачів. Практик розглядає, як відсутність

## ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ, ЩО НЕ Є АУДИТОМ ЧИ ОГЛЯДОМ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

такого підтвердження впливає на те, що має бути зробленим для оцінки прийнятності визначених критеріїв, та інформацію про критерії у висновку з надання впевненості.

### Суттєвість та ризик завдання з надання впевненості

22. **Практикові слід розглядати суттєвість та ризик завдання з надання впевненості при плануванні та виконанні завдання з надання впевненості.**
23. Практик розглядає суттєвість, визнаючи характер, час та обсяг процедур збору доказів, а також оцінюючи, чи не містить викривлення інформація про предмет перевірки. Розгляд суттєвості вимагає від практика розуміння та оцінки факторів, які можуть вплинути на рішення потенційних користувачів. Наприклад, коли ідентифіковані критерії дозволяють різне подання інформації про предмет перевірки, практик розглядає, як прийняте подання може вплинути на рішення потенційних користувачів. Суттєвість розглядається в контексті кількісних та якісних факторів, таких як відносна величина, характер та ступінь впливу цих факторів на оцінку чи вимір предмета перевірки і на інтереси потенційних користувачів. Оцінка суттєвості та відносної важливості кількісних та якісних факторів у конкретному завданні є питанням судження практика.
24. **Практикові слід зменшувати ризик завдання з надання впевненості до прийнятно низького рівня за обставин завдання.** У завданні з надання обґрунтованої впевненості, практик зменшує ризик завдання з надання впевненості до прийнятно низького рівня за обставин завдання, щоби отримати обґрунтовану впевненість як основу для позитивної форми висловлення висновку практика. Рівень ризику завдання з надання впевненості вищий у завдання з надання обмеженої впевненості, ніж у завданні з надання обґрунтованої впевненості внаслідок різного характеру, часу або обсягу процедур збору доказів. Проте, в завданні з надання обмеженої впевненості, поєднання характеру, часу та обсягу процедур збору доказів є, принаймні, достатнім для отримання практиком значущого рівня впевненості як основи для негативної форми висловлення. Аби бути значущим, рівень отриманої впевненості, можливо, підвищить довіру потенційних користувачів до інформації про предмет перевірки до ступеня, який безумовно буде більшим, ніж незначним.
25. Параграф 49 Концептуальної Основи вказує, що як правило, ризик завдання з надання впевненості складається з властивого ризику, ризику контролю та ризику виявлення. Ступінь розгляду кожного з цих компонентів практиком залежить від обставин завдання, зокрема характеру предмета перевірки та того, виконується завдання з надання обґрунтованої впевненості або завдання з надання обмеженої впевненості.

## Використання роботи експерта

26. **Якщо для збирання та оцінювання доказів використовується робота експерта, практикові та експертів слід у сукупності мати відповідні навички та знання щодо предмета перевірки та критеріїв, щоби практик міг визначити, що отримано достатні та відповідні докази.**
27. Предмет перевірки та відповідні критерії деяких завдань з надання впевненості можуть складатися з аспектів, які потребують спеціальних знань та навичок збирання та оцінювання доказів. У таких ситуаціях практик може вирішити використати роботу осіб, які спеціалізуються в певних галузях знань, так названих експертів, а також мають необхідні знання та навички. Цей МСЗНВ не містить рекомендацій щодо використання роботи експерта для завдань, в яких є спільна відповідальність і передбачається надання висновку практиком та одним або кількома експертами.
28. Належна ретельність є необхідною професійною якістю для всіх осіб, у тому числі експертів, задіяних у завданні з надання впевненості. Особам, задіяним у завданні з надання впевненості, доручатимуться різні обов'язки. Ступінь досвідченості, необхідний для виконання цих завдань, залежатиме від характеру цих обов'язків. Оскільки експерти не потребують такої досвідченості, яка є у практика, котрий виконує всі компоненти завдання з надання впевненості, то практик визначає, що експерти мають достатнє розуміння МСЗНВ, яке дає їм можливість встановити зв'язок між призначеною ним роботою та метою завдання.
29. Практик приймає процедури контролю якості, що визначають обов'язки кожної особи, яка виконує завдання з надання впевненості, в тому числі роботу всіх експертів, які не є професійними бухгалтерами, аби забезпечити відповідність цьому МСЗНВ та іншим доречним МСЗНВ у контексті їх обов'язків.
30. Практику слід брати участь у завданні та розуміти роботу, для якої використовується експерт, в обсязі, достатньому, щоб практик міг узяти на себе відповідальність за висновок про інформацію стосовно предмета перевірки. Практик розглядає міру, якою він покладається на роботу експерта, при формулюванні висновку практика.
31. **Від практика не очікують, що він володітиме такими самими спеціальними знаннями та навичками, як експерт.** Проте практику треба мати достатні навички та знання для:
- визначення цілей дорученої роботи та зв'язку цієї роботи з метою завдання;
  - розгляду обґрунтованості припущень, методів і вихідних даних, використовуваних експертом;
  - розгляду обґрунтованості даних, отриманих експертом, щодо обставин завдання та висновку практика.

32. **Практикові слід отримати достатні та відповідні докази адекватності роботи експерта цілям завдання з надання впевненості.** Оцінюючи достатність та відповідність доказів, наданих експортом, практик оцінює:
- а) професійну компетентність, досвід та об'єктивність експерта;
  - б) обґрунтованість припущень, методів та вихідних даних, використовуваних експортом;
  - в) обґрунтованість та значущість даних, отриманих експортом, відносно цілі завдання та висновку практика.

### **Отримання доказів**

33. **Практикові слід отримати достатні та відповідні докази, на яких ґрунтуватиметься висновок.** Достатність є мірою кількості доказів. Відповідність є мірою якості доказів, тобто, їх доречності та достовірності. Практик розглядає зв'язок між витратами на отримання доказів та корисністю отриманої інформації. Проте питання складності чи витрат само не є обґрунтуванням невиконання процедури збору доказів, для якої немає іншої альтернативи. Практик застосовує професійне судження та ставиться з професійним скептицизмом, оцінюючи кількість та якість доказів, отже їхню достатність та відповідність для підтвердження висновку з надання впевненості.
34. Завдання з надання впевненості рідко пов'язане з засвідченням автентичності документації, практик не має професійної підготовки експерта з такого засвідчення автентичності, і від нього не очікується, що він є таким експортом. Проте практик розглядає достовірність інформації, яку використовують як докази, наприклад, ксерокопії, факси, документи на плівці, у цифровій чи іншій електронній формі, включаючи розгляд процедур контролю за їхньою підготовкою та збереженням, якщо доречно.
35. Достатні докази в завданні з надання обґрунтованої впевненості отримують як частину повторюваного, систематичного процесу, який складається з:
- а) отримання розуміння предмета перевірки та інших обставин завдання, що, залежно від предмета перевірки, включає розуміння внутрішнього контролю;
  - б) на основі такого розуміння, оцінки ризиків можливості суттєвого викривлення інформації про предмет перевірки;
  - в) дії у відповідь на оцінені ризики, в тому числі, з розробки загальних дій і визначення характеру, часу та обсягу подальших процедур;
  - г) виконання подальших процедур, які чітко зв'язані з визначеними ризиками, застосовуючи поєднання перевірки, спостереження, підтвердження, перерахунку, повторного виконання, аналітичних процедур та запитів. Такі подальші процедури охоплюють

## ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTI, ЩО НЕ Є АУДИТОМ ЧИ ОГЛЯДОМ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

процедури по суті, в тому числі отримання підтверджувальної інформації від суб'єкта господарювання та залежно від характеру предмета перевірки, тести операційної ефективності контролю;

г) оцінювання достатності та відповідності доказів.

36. “Надання обґрунтованої впевненості” менше, ніж надання абсолютної впевненості. Зменшення ризику завдання з надання впевненості до нуля досягається надзвичайно рідко або не є економічно вигідним внаслідок таких чинників:

- застосування вибіркової перевірки;
- властивих обмежень внутрішнього контролю;
- того, що багато доказів, доступних практично, є радше переконливими, ніж остаточними;
- застосування судження під час збору та оцінки доказів і формулювання висновку на основі цих доказів;
- у деяких випадках, характеристики предмета перевірки.

37. Як завдання з надання обґрунтованої впевненості, так і завдання з надання обмеженої впевненості вимагає застосування навичок та методів з надання впевненості та збору достатніх і відповідних доказів як частини повторюваного, систематичного процесу завдання, який включає в себе отримання розуміння про предмет перевірки та інші обставини завдання. Проте характер, визначення часу та обсяг процедур для збору достатніх та відповідних доказів у завданні з надання обмеженої впевненості є свідомо обмеженими порівняно з завданням з надання обґрунтованої впевненості. Для деяких предметів перевірки можуть існувати конкретні МСЗНВ, які надають рекомендації щодо процедур збору достатніх та відповідних доказів для завдання з надання обмеженої впевненості. У разі відсутності конкретних МСЗНВ, процедури збору достатніх та відповідних доказів варіюватимуться залежно від обставин завдання, зокрема: предмету перевірки та потреб потенційних користувачів і сторони, що залучає, включаючи відповідні обмеження щодо часу та витрат. Як для завдання з надання обґрунтованої впевненості, так і завдання з надання обмеженої впевненості, якщо практика стає відомим щось, що приводить практика до питання, чи слід робити суттєву модифікацію інформації про предмет перевірки, практик з'ясовує це, виконуючи інші процедури, достатні для надання висновку практиком.

### Пояснення відповідальної сторони

38. **Практикові слід отримати відповідні пояснення відповідальної сторони.** Письмові підтвердження усних пояснень зменшують можливість непорозумінь між практиком та відповідальною стороною. Зокрема, практик просить у відповідальній стороні письмового

## ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTI, ЩО НЕ Є АУДИТОМ ЧИ ОГЛЯДОМ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

- пояснення, в якому оцінюється або вимірюється предмет перевірки за встановленими критеріями, незалежно від того, чи буде це показано як твердження для потенційних користувачів. Відсутність письмових пояснень може привести до умовно-позитивного висновку чи відмови від висловлення думки внаслідок обмеження обсягу завдання. Практик може також включити обмеження використання звіту з надання впевненості.
39. Протягом завдання з надання впевненості, відповідальна сторона може надавати пояснення практикові, або добровільно або у відповідь на конкретні запитання. Якщо такі пояснення стосуються питань, суттєвих для оцінки або виміру предмета перевірки, практик:
- оцінює достовірність та узгодженість з іншими отриманими доказами, включаючи інші пояснення;
  - розглядає, чи можна очікувати, що особи, які надають пояснення, добре поінформовані про конкретні питання;
  - отримує підтверджувальні докази у випадку завдання з надання обґрунтованої впевненості. Практик також може шукати підтверджувальні докази у випадку завдання з надання обмеженої впевненості.
40. Пояснення відповідальної сторони не можуть замінювати інші докази, які існують за обґрунтованим очікуванням практика. Неспроможність отримати достатні та відповідні докази стосовно питання, яке має, або може мати, суттєвий вплив на оцінку або вимір предмета перевірки, коли такі докази як правило доступні, є обмеженням обсягу завдання, навіть якщо отримано пояснення питання відповідальною стороною.

### **Розгляд подальших подій**

41. **Практику слід розглядати вплив подій на інформацію про предмет перевірки та висновок з надання впевненості, які відбуваються до дати висновку з надання впевненості.** Обсяг розгляду подальших подій залежить від потенційного впливу цих подій на інформацію про предмет перевірки та відповідність висновку практика. Розгляд подальших подій у деяких завданнях з надання впевненості може не бути доречним внаслідок характеру предмета перевірки. Наприклад, якщо завдання потребує висновку про точність статистичного висновку на певний момент часу, події, що відбуваються у період з цього моменту до дати висновку з надання впевненості, можуть не впливати на висновок або вимагати розкриття інформації у статистичному звіті або висновку з надання впевненості.

## Документація

42. **Практикові слід документувати питання, які є важливими для забезпечення доказів, що підтверджують висновок з надання впевненості, а також, що завдання виконано відповідно до МСЗНВ.**
43. Документація включає запис пояснень практиком всіх суттєвих питань, які вимагають здійснення судження, та відповідних висновків. Існування складних питань, пов'язаних з принципами або судженнями, вимагає, аби документація охоплювала всі доречні факти, відомі практику на час формулювання висновку.
44. Непотрібно і неможливо, щоби практик документував кожне питання, яке він розглядає. Застосовуючи професійне судження для оцінки обсягу документації, яку слід підготувати та зберегти, практик може розглядати, що потрібно для отримання розуміння виконаної роботи та основи прийнятих основних рішень (але не детальних аспектів завдання) іншим практиком, який не має попереднього досвіду виконання завдання. Цей інший практик, можливо, буде здатний отримати розуміння детальних аспектів завдання, тільки обговорюючи їх з практиком, який складав документи.

## Складання висновку з надання впевненості

45. **Практикові слід прийти до рішення, чи отримано достатні та відповідні докази, які підтверджують висновок, висловлений в звіті з надання впевненості.** Формулюючи висновок, практик розглядає всі отримані доречні докази, незалежно від того, підтверджують вони інформацію про предмет перевірки чи суперечать їй.
46. **Звіт з надання впевненості має бути у письмовій формі та містити чітке висловлення висновку практика щодо інформації про предмет перевірки.**
47. Усна та інші форми висловлення висновку можуть бути неправильно розтлумачені без підтвердження письмовим висновком. З цієї причини практик не надає висновок в усній формі або за допомогою символів без одночасного подання остаточного письмового висновку з надання впевненості, який є легко доступним кожного разу, коли надається усний висновок чи застосовуються символи. Наприклад, символ може містити посилання на письмовий висновок з надання впевненості в Інтернеті.
48. Цей МСЗНВ не вимагає стандартизованої форми висновку для всіх завдань з надання впевненості, радше він ідентифікує в параграфі 49 основні елементи, з яких має складатися висновок з надання впевненості. Висновки з надання впевненості мають відповідати конкретним обставинам завдання. Практик обирає стиль “стислої форми” або “докладної форми” подання висновку для підвищення ефективності повідомлення потенційним користувачам. “Стислі” висновки як правило

## ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTI, ЩО НЕ Є АУДИТОМ ЧИ ОГЛЯДОМ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

складаються лише з основних елементів. “Докладні” висновки часто докладно описують умови завдання, використовувані критерії, дані, пов’язані з конкретними аспектами завдання, та в деяких випадках рекомендації, а також основні елементи. Будь-які дані та рекомендації чітко відокремлюються від висновку практика щодо інформації про предмет перевірки, та формулювання, використані для їх подання, показують, що вони не мають впливати на висновок практика. Практик може використати заголовки, номери параграфів, типографські засоби, наприклад виділення тексту напівжирним шрифтом, та інше для більшої ясності та зручності читання висновку з надання впевненості.

### Зміст висновку з надання впевненості

#### 49. Звіт з надання впевненості має містити такі основні елементи:

- а) **заголовок, який чітко зазначає, що висновок є незалежним висновком з надання впевненості<sup>4</sup>:** належний заголовок допомагає визначити характер висновку з надання впевненості та відрізнити його від висновків, наданих іншими, тими, хто не повинен дотримуватися таких самих етичних вимог, яких дотримується практик;
- б) **одержувача:** одержувач означає сторону чи сторони, яким направляється висновок з надання впевненості. Якщо можливо, висновок з надання впевненості направляється всім потенційним користувачам, але в деяких випадках можуть бути інші потенційні користувачі;
- в) **ідентифікацію та опис інформації про предмет перевірки та, якщо доречно, предмет перевірки:** це охоплює, наприклад:
  - дату або період часу, до якого відноситься оцінка чи вимір предмета перевірки;
  - якщо доречно, зазначення суб’єкта господарювання або компонента суб’єкта господарювання, до якого відноситься предмет перевірки;
  - пояснення характеристик предмета перевірки або інформації про предмет перевірки, з якими мають бути обізнаними потенційні користувачі, а також, як такі характеристики можуть впливати на точність оцінки чи виміру предмета перевірки відповідно до застосованих критеріїв або на переконливість отриманих доказів. Наприклад:
  - ступінь того, наскільки інформація про предмет перевірки більш якісна, ніж кількісна, об’єктивна, ніж суб’єктивна, історична минула, ніж прогнозна;

<sup>4</sup> Див. виноску 2.



## ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTI, ЩО НЕ Є АУДИТОМ ЧИ ОГЛЯДОМ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

- зміни у предметі перевірки або інші обставини завдання, які впливають на порівнювальність інформації про предмет перевірки одного періоду з наступним;

Якщо висновок практика сформульовано в термінах твердження відповідальної сторони, це твердження додається до висновку з надання впевненості, повторюється у висновку з надання впевненості, або у висновку робиться посилання на джерело, доступне для потенційних користувачів;

г) **зазначення критеріїв:** у висновку з надання впевненості зазначаються критерії, за допомогою яких оцінений або вимірний предмет перевірки, для того, щоб потенційні користувачі могли зрозуміти основу для висновку практика. Висновок з надання впевненості може містити критерії або посилання на них, якщо вони наведені у твердженні, складеному відповідальною стороною, яке доступно потенційним користувачам, або якщо його можна отримати з іншого легко доступного джерела. Практик розглядає, чи є доречним для певних обставин розкриття інформації:

- про джерело критеріїв та чи встановлені критерії законами або нормативними актами або випущені уповноваженими чи визнаними організаціями, до складу яких входять експерти, що дотримуються прозорого належного процесу, тобто, чи є вони встановленими критеріями в контексті предмета перевірки (якщо ні, опис того, чому вони вважаються прийнятними);
- застосовані методи оцінки, якщо критерії дозволяють вибір з кількох методів;
- будь-які значні тлумачення стосовно застосування критеріїв до обставин завдання;
- чи були зміни застосованих методів оцінки.

д) **якщо доречно, опис будь-яких значних властивих обмежень, пов'язаних з оцінкою або виміром предмета перевірки за допомогою критеріїв:** у деяких випадках можна очікувати, що читачі висновку з надання впевненості добре зрозуміють обмеження; в інших випадках може бути доречним навести чітке посилання у висновку з надання впевненості. Наприклад, у висновку з надання впевненості, що стосується ефективності внутрішнього контролю, може бути доречним зазначити, що минула оцінка ефективності не є відповідною для майбутніх періодів внаслідок ризику того, що внутрішній контроль може стати невідповідним через зміни умов або через те, що ступінь відповідності політиці чи процедурам може погіршитися.

е) **якщо критерії, використані для оцінки чи виміру предмету перевірки, доступні лише конкретним потенційним**

- користувачам або відповідають конкретному призначенню, зазначення того, що висновок з надання впевненості призначений для обмеженого використання лише потенційними користувачами або лише за призначенням:** крім того, якщо висновок з надання впевненості призначений для конкретних потенційних користувачів або конкретної мети, практик розглядає, чи слід зазначати цей факт у висновку з надання впевненості<sup>5</sup>. Це застерігає читачів, що висновок з надання впевненості обмежується конкретними користувачами або конкретними цілями;
- е) **зазначення відповідальної сторони та опис відповідальності відповідальної сторони та практика:** це інформує потенційних користувачів, що відповідальна сторона несе відповідальність за предмет перевірки у випадку прямого завдання з надання висновку, або за інформацію про предмет перевірки у випадку завдання, що ґрунтується на твердженні<sup>6</sup>, а роль практика полягає в незалежному висловленні висновку щодо інформації про предмет перевірки;
- ж) **зазначення того, що завдання виконувалося згідно з МСЗНВ:** якщо предмет перевірки регулюється конкретним МСЗНВ, цей МСЗНВ може вимагати, щоби у висновку з надання впевненості було конкретне посилання на нього;
- з) **стилий опис виконаної роботи:** стислий опис допоможе потенційним користувачам зрозуміти характер впевненості, констатованої у висновку з надання впевненості. МСА 700 “Аудиторський висновок про фінансову звітність” та МСЗО 2400 “Завдання з огляду фінансових звітів” надають рекомендації з відповідного типу стислого опису. Якщо жоден конкретний МСЗО не надає рекомендації щодо процедур збору доказів для конкретного предмета перевірки, опис виконаної роботи може бути докладнішим. Оскільки в завданні з надання обмеженої впевненості оцінка характеру, часу та обсягу виконаних процедур зі збору доказів є важливою для розуміння ступеню надання впевненості, висловленої у висновку в негативній формі, опис виконаної роботи:
- і) як правило, докладніший, ніж у завданні з надання обґрунтованої впевненості, та зазначає обмеження характеру, часу та обсягу процедур збору доказів. Може бути доречним зазначення процедур, що не були виконані, але які були б звичайно виконані у завданні з надання обґрунтованої впевненості;

<sup>5</sup> Хоч висновок з надання впевненості може бути обмежений, якщо він призначається для конкретних потенційних користувачів чи конкретної мети, відсутність обмеження щодо конкретного користувача або мети сама по собі не свідчить, що практик несе правову відповідальність щодо цього читача або цієї мети. Приналежність правової рекомендації залежатиме від юридичних обставин кожного випадку або відповідної юрисдикції.

<sup>6</sup> Див. роз’яснення різниці між прямим завданням та завданням, що ґрунтується на твердженні, у параграфі 10 Концептуальної Основи.

## ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTI, ЩО НЕ Є АУДИТОМ ЧИ ОГЛЯДОМ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

ii) зазначає, що процедури збору доказів є обмеженішими, ніж у випадку завдання з надання обґрунтованої впевненості, та тому отримується менша впевненість, ніж у завданні з надання обґрунтованої впевненості.

- i) **висновок практика:** якщо інформація про предмет перевірки складається з кількох аспектів, можна надавати окремі висновки з кожного аспекту. Оскільки не всі висновки пов'язані з однаковим рівнем процедур збору доказів, кожний висновок формулюється у формі, яка відповідає завданню з надання обґрунтованої впевненості або завданню з надання обмеженої впевненості.

**Якщо доречно, висновок має інформувати потенційних користувачів про контекст, в якому слід читати висновок практика:** висновок практика може, наприклад, містити таке формулювання, як: “Цей висновок сформульовано на основі властивих обмежень та він обумовлений цими обмеженнями, наведеними в цьому незалежному висновку з надання впевненості”. Це буде доречним, наприклад, якщо висновок містить пояснення конкретних характеристик предмета перевірки, з якими мають бути обізнаними потенційні користувачі.

**У завданні з надання обґрунтованої впевненості висновок слід висловлювати у позитивній формі; наприклад:** “На нашу думку, внутрішній контроль ефективний, у всіх суттєвих аспектах, якщо виходити з критеріїв АБВ” або “На нашу думку, твердження відповідальної сторони про те, що внутрішній контроль є ефективним, у всіх суттєвих аспектах, виходячи з критеріїв АБВ, наведено достовірно”.

**У завданні з надання обмеженої впевненості, висновок слід висловлювати у негативній формі; наприклад:** “На основі нашої роботи, описаної в цьому висновку, ніщо не привернуло нашої уваги, що змусило б нас вважати, що внутрішній контроль є неефективним, у всіх суттєвих аспектах, якщо виходити з критеріїв АБВ” або “На основі нашої роботи, описаної в цьому висновку, ніщо не привернуло нашої уваги, що змусило б нас вважати, що твердження відповідальної сторони про те, що внутрішній контроль є ефективним, у всіх суттєвих аспектах, якщо виходити з критеріїв АБВ, наведено недостовірно”.

**Якщо практик висловлює висновок інший, ніж безумовно-позитивний, висновок з надання впевненості має містити чіткий опис усіх причин:** (див. також параграфи 51-53).

- i) **дата висновку з надання впевненості:** дата інформує потенційних користувачів, що практик розглянув вплив подій, які відбулися до цієї дати, на інформацію про предмет перевірки та висновок з надання впевненості;

ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTI, ЩО НЕ Є АУДИТОМ ЧИ ОГЛЯДОМ  
ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

- и) **назву фірми або практика та конкретну місцевість, яка як правило є містом, у котрому знаходиться офіс практика, що несе відповідальність за завдання:** назва інформує потенційних користувачів про особу чи фірму, що відповідає за завдання.
50. Практик може розширити висновок з надання впевненості та включити іншу інформацію та пояснення, які не впливають на висновок практика. Приклади охоплюють: подробиці щодо кваліфікації та досвіду практика та інших осіб, задіяних у завданні; розкриття інформації про рівні суттєвості; дані, пов'язані з конкретними аспектами завдання, та рекомендації. Подавати якусь інформацію чи ні, залежить від значущості потреб потенційних користувачів. Додаткова інформація чітко відокремлюється від висновку практика та формулюється так, що не впливає на висновок.

**Умовно-позитивні висновки, негативні висновки та відмова від висловлення висновку**

51. **Практикові не слід висловлювати безумовно-позитивний висновок, якщо існують наведені далі обставини, та за судженням практика їх вплив питання є, або може бути суттєвим:**
- а) **обмеження обсягу роботи практика, тобто, обставини не дають можливості, або відповідальна сторона чи сторона, що залучає, пропонують обмеження, які не дають можливості практику отримати докази, необхідні для зменшення ризику завдання з надання впевненості до прийняттого рівня. Практику слід висловити умовно-позитивний висновок чи відмовитися від висловлення висновку;**
- б) **у випадках, коли:**
- і) **висновок практика формулюється у термінах твердження відповідальної сторони, і це твердження не наведено достовірно, у всіх суттєвих аспектах; або**
- іі) **висновок практика сформульовано безпосередньо в термінах предмета перевірки та критеріїв, а інформація про предмет перевірки суттєво викривлена<sup>7</sup>, практику слід висловити умовно-позитивний або негативний висновок; або**
- в) **якщо виявляється, після прийняття завдання, що критерії невідповідні, або предмет перевірки не відповідає завданню з надання впевненості. Практику слід висловити:**

<sup>7</sup> У таких завданнях з надання прямого висновку, в яких інформація про предмет перевірки представлена лише у висновку практика, та практик доходить висновку, що предмет перевірки не відповідає, у всіх суттєвих аспектах, критеріям, наприклад: "На нашу думку, за винятком [...], внутрішній контроль є ефективним у всіх суттєвих аспектах, якщо виходити з критеріїв АБВ", такий висновок також вважатиметься умовно-позитивним (або негативним, якщо доречно).

- i) умовно-позитивний або негативний висновок, якщо ймовірно, що невідповідні критерії або невідповідний предмет перевірки введуть в оману потенційних користувачів; або
  - ii) умовно-позитивний висновок чи відмову від висловлення висновку в інших випадках.
52. Практикові слід висловити умовно-позитивний висновок, якщо вплив питання не є настільки суттєвим чи переконливим, що вимагає негативного висновку або відмови від висновку. Умовно-позитивний висновок висловлюється як “за винятком” впливу питання, якого стосується модифікація висновку.
53. У випадках, коли безумовно-позитивний висновок практика висловлюється у термінах твердження відповідальної сторони, та це твердження ідентифікує та належним чином описує, що інформація про предмет перевірки суттєво викривлена, практик:
- a) висловлює умовно-позитивний або негативний висновок, сформульований у термінах предмета перевірки та критеріях; або
  - b) якщо умови завдання конкретно вимагають формулювати висновок у термінах твердження відповідальної сторони, висловлює безумовно-позитивний висновок, але підкреслює проблему, конкретно посилаючись на неї у висновку з надання впевненості.

### **Інша відповідальність при наданні висновків**

54. Практикові слід розглянути іншу відповідальність при наданні висновків, включаючи відповідальність за відповідність повідомлення доречних питань, які становлять інтерес для управління та виникають внаслідок завдання з надання впевненості, найвищому управлінському персоналові.
55. В цьому МСЗНВ, “управління” описує роль осіб, яким довірено нагляд, контроль і управління відповідальною стороною<sup>8</sup>. Особи, які відповідають за управління, як правило, несуть відповідальність за забезпечення того, щоби суб’єкт господарювання досягнув своїх цілей, та за звітність зацікавленим сторонам. Якщо сторона, що залучає, не є відповідальною стороною, може бути недоречним повідомляти результати безпосередньо відповідальній стороні або особам, яким довірено управління відповідальною стороною.
56. В цьому МСЗНВ, “питання, актуальні для інтересів управління” - це питання, що виникають у зв’язку зі завданням з надання впевненості та на

<sup>8</sup> В багатьох країнах принципи управління розроблені як рекомендації для встановлення системи належного управління. Такі принципи часто стосуються компаній, зареєстрованих на біржах; проте, вони можуть також служити покращанню управління суб’єктами господарювання інших форм. Не існує єдиної моделі належного управління. Структура та практика управління можуть бути різними в різних країнах.

## ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTI, ЩО НЕ Є АУДИТОМ ЧИ ОГЛЯДОМ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

думку практика однаково важливі та актуальні для осіб, яким довірено управління. Актуальні питання, важливі для управління, охоплюють лише питання, які привернули увагу практика під час виконання завдання з надання впевненості. Якщо умови завдання конкретно не вимагають цього, практик не повинен розробляти процедури з конкретною метою ідентифікації питань, важливих для управління.

### **Дата набрання чинності**

57. Цей МСЗНВ набирає чинності для завдань з надання впевненості, якщо звіт з надання впевненості датований 1 січня 2005р. або пізніше цієї дати. Застосування до цієї дати дозволяється.

### **Особливості застосування в державному секторі**

1. *Цей МСЗНВ стосується всіх професійних бухгалтерів у державному секторі, які є незалежними від суб'єкта господарювання, для якого виконуються завдання з надання впевненості. Якщо професійний бухгалтер у державному секторі не є незалежним від суб'єкта господарювання, для якого виконується завдання з надання впевненості, цей МСЗНВ слід застосовувати з конкретним посиланням на рекомендації виносок 2 та 4.*

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ 3400

(раніше МСА 810)

## ПЕРЕВІРКА ПРОГНОЗНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

(чинний стандарт)

### ЗМІСТ

---

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—7
Упевненість аудитора стосовно прогнозної фінансової інформації .....	8—9
Прийняття завдання .....	10 - 12
Знання бізнесу .....	13—15
Період, охоплений прогнозною фінансовою інформацією .....	16
Процедури перевірки .....	17—25
Подання та розкриття інформації .....	26
Висновок щодо перевірки прогнозної фінансової інформації .....	27—33

---

Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості (МСЗНВ) 3400 “Перевірка прогнозної фінансової інформації” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСЗНВ.

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення положень і надання рекомендацій стосовно завдань з перевірки та надання висновку щодо прогнозної фінансової інформації, у тому числі процедури перевірки найкращих оцінок і гіпотетичних припущень. Цей МСА не застосовується для перевірки прогнозної фінансової інформації, вираженої в загальній чи оповідальній формі, почутої під час обговорень з управлінським персоналом або під час аналізу річного звіту суб'єкта господарювання, хоча багато з процедур, описаних у ньому, можуть бути доречними для такої перевірки.
2. **Виконуючи завдання з перевірки прогнозної фінансової інформації, аудитор повинен одержати достатні відповідні свідчення:**
  - а) **чи є обґрунтованим припущення управлінського персоналу про найкращу оцінку, на якій ґрунтується прогнозна фінансова інформація, а у випадку гіпотетичних припущень - чи відповідають такі припущення призначенню інформації;**
  - б) **чи підготовлена належним чином прогнозна фінансова інформація на підставі припущень;**
  - в) **чи належним чином подано прогнозну фінансову інформацію та чи адекватно розкрито всі суттєві припущення (із чітким зазначенням того, чи є вони припущеннями найкращої оцінки або гіпотетичними припущеннями);**
  - г) **чи на тій самій основі підготовлено прогнозну фінансову інформацію, що й фінансові звіти за попередні роки (використовуючи відповідні принципи бухгалтерського обліку).**
3. “Прогнозна фінансова інформація” - це фінансова інформація, що базується на припущеннях про події, які можуть відбутися в майбутньому, та про можливі дії суб'єкта господарювання. Ця інформація має суб'єктивний характер, а її підготовка значною мірою базується на судженнях. Прогнозна фінансова інформація може мати форму прогнозу, перспективної оцінки чи їх поєднання, наприклад, прогноз на один рік плюс перспективна оцінка на п'ять років.
4. “Прогноз” - це прогнозна фінансова інформація, підготовлена на основі припущень щодо майбутніх подій, котрі, як очікує управлінський персонал, відбудуться, і дій, що їх управлінський персонал має намір здійснити на дату підготовки інформації (припущення про найкращу оцінку).
5. Перспективна оцінка - це прогнозна фінансова інформація, складена на основі:
  - а) гіпотетичних припущень про майбутні події та дії управлінського персоналу, котрі, як очікується, не обов'язково відбудуться



## ПЕРЕВІРКА ПРОГНОЗНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

(наприклад, коли деякі суб'єкти господарювання розпочинають свою діяльність або розглядають можливість серйозних змін характеру своєї діяльності); або

- б) поєднання найкращої попередньої оцінки та гіпотетичних припущень.

Така інформація ілюструє можливі наслідки подій та дій управлінського персоналу на дату підготовки інформації, якби такі події й дії відбулися (сценарій "що трапиться, якщо ...").

6. Прогнозна фінансова інформація може охоплювати фінансові звіти (або один чи більше елементів фінансових звітів) і може бути підготовлена:
- а) як інструмент внутрішнього управління (наприклад, для допомоги в оцінюванні можливих капіталовкладень); або
- б) для надання третім особам, наприклад, у формі:
- проспекту для забезпечення потенційних інвесторів інформацією про майбутні очікування;
  - річного звіту для забезпечення інформацією акціонерів, органів регулювання та інших зацікавлених осіб;
  - документа, що містить інформацію для кредиторів, яка може включати, наприклад, прогнози руху грошових коштів.
7. Управлінський персонал несе відповідальність за підготовку та надання прогнозової фінансової інформації, включаючи опис і розкриття припущень, на яких вона ґрунтується. Аудитора можуть попросити перевірити прогнозу фінансову інформацію й надати висновок для підвищення її достовірності, незалежно від її призначення для використання третіми особами чи для внутрішнього використання.

### Упевненість аудитора стосовно прогнозової фінансової інформації

8. Прогнозна фінансова інформація стосується подій або дій, що дотепер не відбувалися й можуть не відбутися. Якщо можна знайти докази, що підтверджують припущення, на яких ґрунтується прогнозна фінансова інформація, то такі свідчення, як правило, самі орієнтовані на майбутнє, а отже, уможливлені за характером і відрізняються від свідчень, які зазвичай можна одержати при проведенні аудиторської перевірки фінансової інформації, яка була підставою для прогнозів. Тому аудитор не в змозі висловити думку з приводу того, чи буде досягнуто результатів, зазначених у прогнозній фінансовій інформації.
9. Ураховуючи типи доказів (доступних для оцінювання припущень), на яких ґрунтується прогнозна фінансова інформація, аудиторіві, можливо, буде важко одержати впевненість, достатню для висловлення позитивної

думки про те, що припущення не містять суттєвих викривлень. Отже, складаючи висновок щодо обґрунтованості припущень управлінського персоналу, аудитор забезпечує лише середній рівень упевненості. Проте, якщо, на думку аудитора, одержано достатню впевненість, ніщо не заважає йому висловити позитивну впевненість щодо припущень.

## Прийняття завдання

10. До прийняття завдання з перевірки прогнозної фінансової інформації аудитор, серед іншого, розглядає:
  - чи використовується інформація за призначенням;
  - чи призначена інформація для загального або обмеженого поширення;
  - характер припущень, тобто, чи є вони припущеннями про найкращу оцінку, чи гіпотетичними припущеннями;
  - елементи, які треба включити в інформацію;
  - період, який охоплюється інформацією.
11. **Аудитор не повинен приймати завдання (або він має відмовитися від його виконання), якщо припущення є явно нереальними або якщо аудитор вважає, що прогнозна фінансова інформація не буде відповідати її призначенню.**
12. **Аудиторів і замовників слід узгодити умови завдання.** І в інтересах суб'єкта господарювання, і у власних інтересах аудитор надсилає лист-зобов'язання, щоб уникнути непорозумінь. Лист-зобов'язання охоплює питання, викладені в параграфі 10, і встановлює відповідальність управлінського персоналу за припущення, а також за надання аудиторів всієї відповідної інформації і первинних даних, використаних для здійснення припущень.

## Знання бізнесу

13. **Аудитор повинен отримати достатній рівень знання бізнесу, щоб мати змогу оцінити, чи було виявлено всі суттєві припущення, необхідні для підготовки прогнозної фінансової інформації.** Аудитор має ознайомитися з процесом підготовки прогнозної фінансової інформації суб'єкта господарювання, наприклад, розглядаючи:
  - внутрішній контроль за системою, що використовується під час підготовки прогнозної фінансової інформації, а також досвід і компетенцію осіб, які готують прогнозну фінансову інформацію;
  - характер підготовлених суб'єктом господарювання документів, що підтверджують припущення управлінського персоналу;
  - ступінь використання статистичних, математичних і комп'ютерних методів;

- методи, використовувані під час формування і застосування припущень;
  - точність прогнозованої фінансової інформації, підготовленої за попередні періоди, і причини суттєвих розбіжностей.
14. **Аудитор повинен розглянути ступінь достовірності фінансової інформації суб'єкта господарювання, яка була підставою для прогнозів.** Аудитор повинен отримати знання фінансової інформації, яка була підставою для прогнозів, щоб оцінити, чи підготовлена прогнозна фінансова інформація на тій самій основі, що й інформація, яка була підставою для прогнозів, щоб визначити "минулу точку відліку" для розгляду припущень управлінського персоналу. Аудитор повинен з'ясувати, чи була відповідна інформація, яка була підставою для прогнозів, перевірена (або оглянута) аудитором і чи застосовувалися при її підготовці відповідні принципи бухгалтерського обліку.
15. Якщо аудиторський висновок (або висновок з огляду) фінансової інформації, яка була підставою для прогнозів, був модифікованим або якщо суб'єкт господарювання лише починає свою діяльність, аудитор повинен розглянути ці супутні фактори та їх вплив на перевірку прогнозованої фінансової інформації.

### **Період, охоплений прогнозованою фінансовою інформацією**

16. **Аудитор повинен розглянути період, охоплений прогнозованою фінансовою інформацією.** Оскільки припущення стають більш спекулятивними зі збільшенням тривалості періоду, охопленого прогнозованою фінансовою інформацією, тому чим більша його тривалість, тим менша спроможність управлінського персоналу робити припущення про найкращу оцінку. Період не повинен перевищувати часові межі, які дають змогу управлінському персоналові мати обґрунтовану підставу для припущень. Далі наведено фактори, що їх аудитор повинен брати до уваги під час розгляду того, що охоплено прогнозованою фінансовою інформацією
- операційний цикл (наприклад, у випадку капітального будівництва час, необхідний для завершення будівництва, може зумовлювати період охоплення);
  - ступінь достовірності припущень (наприклад, якщо суб'єкт господарювання впроваджує новий продукт, то період охоплення може бути стислим і розділеним на частини - тижні або місяці. Натомість, якщо єдиним предметом діяльності суб'єкта господарювання є надання майна в довгострокову оренду, то, відповідно, й період буде довгим);
  - потреби користувачів (наприклад, прогнозна фінансова інформація може бути підготовлена у зв'язку з подачею заявки на одержання позики на певний термін, необхідний для одержання засобів для її повернення. Або інформація може бути підготовлена для інвесторів у

зв'язку з продажем довгострокового боргового зобов'язання для того, щоб продемонструвати цільове використання коштів у наступний період).

## **Процедури перевірки**

17. **Визначаючи характер, термін і обсяг процедур перевірки, аудитор повинен урахувати:**
  - а) **імовірність суттєвих викривлень;**
  - б) **знання, отримані при виконанні будь-яких попередніх завдань;**
  - в) **компетентність управлінського персоналу стосовно підготовки прогнозної фінансової інформації;**
  - г) **ступінь впливу суджень управлінського персоналу на прогнозу фінансову інформацію;**
  - г) **відповідність і достовірність покладених в основу даних.**
18. Аудитор повинен оцінити джерело й достовірність доказів, які підтверджують припущення управлінського персоналу про найкращу оцінку. Достатні відповідні докази, що підтверджують ці припущення, повинні одержуватися з внутрішніх та зовнішніх джерел (включаючи розгляд припущень у контексті інформації, яка була підставою для прогнозів, й визначення того, чи ґрунтуються вони на планах, які не виходять за межі можливостей суб'єкта господарювання).
19. Аудитор повинен розглянути, чи беруть до уваги при використанні гіпотетичних припущень суттєві наслідки цих припущень. Наприклад, якщо передбачається збільшення обсягів продажу, що перевищуватиме поточні потужності суб'єкта господарювання, то до прогнозної фінансової інформації треба включати дані про необхідні інвестиції для розширення виробничих потужностей або про вартість альтернативних способів досягнення передбачуваного обсягу продажу (наприклад, залучення субпідрядників).
20. Хоча немає потреби в доказах, що підтверджують гіпотетичні припущення, аудитор повинен переконатися в тому, що вони відповідають призначенню прогнозної фінансової інформації й немає причин вважати, що вони є повністю нереальними.
21. Аудитор повинен упевнитись у тому, що прогнозна фінансова інформація підготовлена належним чином на підставі припущень управлінського персоналу, таких як за допомогою проведення канцелярських перевірок, наприклад, шляхом повторного підрахунку й перевірки внутрішньої відповідності, тобто перевірки того, чи узгоджуються між собою дії, які управлінський персонал планує здійснити, і чи немає суперечностей у визначенні сум, що ґрунтуються на звичайних змінних, таких як відсоткові ставки.

22. Аудитор повинен зосередити увагу на ступені суттєвого впливу ділянок, найчутливіших до змін, на результати, наведені у прогностній фінансовій інформації. Це вплине на те, якою мірою аудиторіві будуть необхідні відповідні докази. Це також вплине на аудиторську оцінку відповідності розкриття інформації.
23. Маючи завдання з перевірки одного чи кількох елементів прогностної фінансової інформації (наприклад, окремого фінансового звіту), аудиторіві варто розглянути взаємозв'язок з іншими компонентами фінансових звітів.
24. Якщо до прогностної фінансової інформації включено дані за будь-який минулий відрізок поточного періоду, аудитор повинен розглянути, як треба здійснити процедури щодо інформації, яка була підставою для прогнозів. Процедури змінюватимуться залежно від обставин, наприклад, залежно від того, скільки часу прогностного періоду вже минуло.
25. **Аудитор повинен одержати письмові пояснення управлінського персоналу щодо передбачуваного використання прогностної фінансової інформації, повноти суттєвих припущень управлінського персоналу і прийняття ним відповідальності за прогностну фінансову інформацію.**

### Подання та розкриття інформації

26. Оцінюючи подання й розкриття прогностної фінансової інформації, крім конкретних вимог будь-яких відповідних законів, нормативних актів і професійних стандартів, аудитор повинен розглянути:
  - а) чи має подання прогностної фінансової інформації інформативний характер і чи не вводить воно в оману;
  - б) чи чітко розкрито облікову політику в примітках до прогностної фінансової інформації;
  - в) чи відповідним чином розкрито припущення у примітках до прогностної фінансової інформації. Треба визначитися, чи подають припущення найкращу оцінку управлінського персоналу, чи вони є гіпотетичними; необхідно також відповідно розкрити невизначеність і чутливість результатів припущення, які стосуються ділянок, що є суттєвими й мають високий рівень невизначеності;
  - г) чи зазначено дату підготовки прогностної фінансової інформації. Треба, щоб управлінський персонал підтвердив відповідність припущень на цю дату, навіть якщо дані, на яких ґрунтується ця інформація, збиралися протягом певного періоду;
  - г) чи чітко визначено основу для розташування пунктів у ряді й чи не є вибір ряду необ'єктивним або неправдивим (якщо результати,

зазначені у прогностичній фінансовій інформації, виражені залежно від їх місця в ряді);

- д) чи зазначено будь-яку зміну в обліковій політиці, що відбулася після дати останніх фінансових звітів за попередні періоди, причину зміни та її вплив на прогностичну фінансову інформацію.

## **Висновок щодо перевірки прогностичної фінансової інформації**

**27. В аудиторський висновок щодо перевірки прогностичної фінансової інформації слід включити:**

- а) заголовок;**
- б) адресата;**
- в) опис прогностичної фінансової інформації;**
- г) посилання на Міжнародні стандарти аудиту (або відповідні національні стандарти чи практику), що застосовуються до перевірки прогностичної фінансової інформації;**
- г) твердження про те, що управлінський персонал несе відповідальність за прогностичну фінансову інформацію, у тому числі за припущення, на підставі яких її складено;**
- д) посилання на мету та / або обмежене поширення прогностичної фінансової інформації (якщо доречно);**
- е) твердження про негативну впевненість щодо забезпечення припущеннями обґрунтованої підстави для прогностичної фінансової інформації;**
- е) думку про те, чи підготовлено прогностичну фінансову інформацію належним чином на підставі припущень і чи подано її за відповідною концептуальною основою фінансової звітності;**
- ж) відповідні застереження щодо можливості досягнення результатів, зазначених у прогностичній фінансовій інформації;**
- з) дату звіту, що є датою завершення процедур;**
- и) адресу аудитора;**
- і) підпис.**

**28. Такий висновок:**

- констатує, чи виявив аудитор (на підставі перевірки доказів, що підтверджують припущення) що-небудь, що переконує аудитора в тому, що припущення не є обґрунтованою підставою для прогностичної фінансової інформації;
- висловлює думку з приводу того, чи підготовлено прогностичну фінансову інформацію належним чином на підставі припущень і чи подано її відповідно до концептуальної основи фінансової звітності;

- констатує, що:
  - фактичні результати, ймовірно, відрізнятимуться від прогнозної фінансової інформації, оскільки передбачувані прогнозні події часто не відбуваються так, як очікувалось, а розбіжності можуть бути суттєвими. Аналогічно, якщо прогнозну фінансову інформацію надано (у певних межах) у формі ряду, то вона повинна констатувати неможливість існування впевненості щодо того, що фактичні результати будуть у цих межах;
  - у випадку перспективної оцінки прогнозна фінансова інформація була підготовлена для (вказати призначення) за допомогою використання набору припущень, що охоплюють гіпотетичні припущення щодо майбутніх подій і дій управлінського персоналу, які необов'язково відбудуться. Отже, користувачів попереджено про те, що прогнозна фінансова інформація не повинна використовуватися в інших, окрім описаних, цілях.

29. Далі наведено приклад витягу з немодифікованого висновку щодо прогнозу:

Ми перевірили прогноз<sup>1</sup> згідно з Міжнародними стандартами аудиту, що застосовуються для перевірки прогнозної фінансової інформації. Управлінський персонал несе відповідальність за підготовку прогнозу, в тому числі за припущення, викладені в Примітці X, на яких він ґрунтується.

На підставі нашої перевірки доказів, що підтверджують припущення, ми не виявили нічого, що б змусило нас переконатись у тому, що ці припущення не надають обґрунтованої підстави для прогнозу. На нашу думку, прогноз підготовлений належним чином на підставі припущень і наданий відповідно до...<sup>2</sup>.

Фактичні результати, ймовірно, відрізнятимуться від прогнозних, оскільки передбачувані події часто не відбуваються так, як очікувалось, а розбіжності можуть бути суттєвими.

30. Далі наведено приклад витягу з немодифікованого висновку щодо перспективної оцінки:

Ми перевірили перспективну оцінку<sup>3</sup> згідно з Міжнародними стандартами аудиту, які застосовуються до перевірки прогнозної фінансової інформації. Управлінський персонал несе

<sup>1</sup> Включити назву суб'єкта господарювання, період, охоплений прогнозом, і дати належне визначення, пославшись на номери сторінок або вказуючи конкретні звіти.

<sup>2</sup> Зазначити відповідну концептуальну основу фінансової звітності.

<sup>3</sup> Включити назву суб'єкта господарювання, період, охоплений прогнозом, і дати належне визначення, пославшись на номери сторінок або вказуючи конкретні звіти.

відповідальність за перспективну оцінку, включаючи припущення, викладені у Примітці X, на яких вона ґрунтується.

Ця перспективна оцінка підготовлена для (вказати мету). Оскільки суб'єкт господарювання лише розпочинає свою діяльність, перспективна оцінка підготовлена з використанням набору припущень, який включає гіпотетичні припущення щодо майбутніх подій і дій управлінського персоналу, що не обов'язково відбудуться. Отже, користувачів попереджено про те, що таку оцінку не можна використовувати з іншою метою, крім описаної.

На підставі нашої перевірки доказів, що підтверджують припущення, ми не виявили нічого, що б змусило нас переконатись у тому, що ці припущення не надають обґрунтованої підстави для перспективної оцінки, припускаючи, що (констатувати або послатися на гіпотетичні припущення). На нашу думку, перспективну оцінку підготовлено належним чином на підставі припущень і подано відповідно до...<sup>4</sup>.

Навіть якщо (згідно з гіпотетичними припущеннями) очікувані події відбудуться, фактичні результати все-таки можуть відрізнятись від перспективної оцінки, оскільки інші очікувані події часто відбуваються не так, як очікувалось, і розбіжності можуть бути суттєвими.

31. **Якщо аудитор переконаний у невідповідності подання та розкриття прогнозованої фінансової інформації, він повинен висловити умовно-позитивну думку або негативну думку у висновку щодо прогнозованої фінансової інформації або ж відмовитися від завдання (якщо це доречно).** Прикладом може бути випадок, коли у фінансовій інформації відповідним чином не розкриваються наслідки будь-яких припущень, які є дуже чутливими.
32. **Якщо аудитор переконаний, що одне чи кілька суттєвих припущень не надають обґрунтованої підстави для прогнозованої фінансової інформації, підготовленої на основі припущення найкращої оцінки або що одне чи кілька суттєвих припущень не надають обґрунтованої підстави для прогнозованої фінансової інформації, яку надають гіпотетичні припущення, аудитор повинен висловити негативну думку у висновку щодо прогнозованої фінансової інформації або відмовитися від завдання.**
33. **Якщо на перевірку впливають умови, які перешкоджають виконанню однієї чи кількох процедур, необхідних за цих обставин, аудитор повинен відмовитися від виконання завдання або відмовитися від висловлення думки та описати обмеження обсягу аудиту у висновку щодо прогнозованої фінансової інформації.**

<sup>4</sup> Див. посилання 2.



# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ СУПУТНІХ ПОСЛУГ 4400

(раніше МСА 920)

## ЗАВДАННЯ З ВИКОНАННЯ ПОГОДЖЕНИХ ПРОЦЕДУР СТОСОВНО ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

(чинний стандарт)

### ЗМІСТ

---

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—3
Мета завдання з погоджених процедур .....	4—6
Загальні принципи завдання з погоджених процедур .....	7—8
Визначення умов завдання .....	9—12
Планування .....	13
Документування .....	14
Процедури та докази .....	15—16
Звітність .....	17—18
Додаток 1: зразок листа-зобов'язання стосовно завдання з погоджених процедур	
Додаток 2: зразок звіту про фактичні результати стосовно кредиторської заборгованості	

---

Міжнародний стандарт супутніх послуг 4400 “Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МССП

## ЗАВДАННЯ З ВИКОНАННЯ ПОГОДЖЕНИХ ПРОЦЕДУР СТОСОВНО ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

### Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення положень і надання рекомендацій стосовно професійної відповідальності аудитора<sup>1</sup> під час роботи над завданням з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації, а також форми і змісту висновку, що надається аудитором у зв'язку з виконанням такого завдання.
2. Цей МСА присвячений виконанню завдань стосовно фінансової інформації. Однак він може надати корисні рекомендації для виконання завдань стосовно нефінансової інформації, якщо аудитор має відповідні знання з розглядуваних питань і якщо є обґрунтовані критерії, на підставі яких формуватимуться висновки. Цей МСА слід розглядати разом з МСА 120 "Концептуальна основа Міжнародних стандартів аудиту". Рекомендації інших МСА також можуть бути корисними для аудитора при застосуванні цього МСА.
3. Завдання з виконання погоджених процедур може включати виконання аудитором визначених процедур стосовно окремих статей фінансової інформації (наприклад, дебіторської або кредиторської заборгованості, операцій зі зв'язаними сторонами, обсягів продажу і прибутку підрозділів суб'єкта господарювання), фінансового звіту (наприклад, балансу) або навіть повного пакету фінансових звітів.

### Мета завдання з погоджених процедур

4. **Метою завдання з погоджених процедур є виконання тих аудиторських процедур, які були погоджені аудитором, суб'єктом господарювання та будь-якими відповідними третіми сторонами, а також надання звіту про фактичні результати.**
5. Оскільки аудитор лише надає звіт про фактичні результати погоджених процедур, упевненість не висловлюється. Замість цього користувачі звіту самі оцінюють процедури та результати, наведені аудитором у звіті, і на підставі роботи аудитора роблять свої власні висновки.
6. 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.

### Загальні принципи завдання з погоджених процедур

7. **У своїй роботі аудитор повинен дотримуватися "Кодексу етики професійних бухгалтерів", виданого Міжнародною федерацією бухгалтерів.** Етичними принципами, що визначають професійну відповідальність аудитора, є:

---

<sup>1</sup> Як пояснено в Концептуальній основі Міжнародних стандартів аудиту, термін "аудитор" уживають тоді, коли описують аудит, огляд, інші завдання з надання впевненості і супутні послуги. Таке використання терміна не означає, що особа, яка виконує супутні послуги, повинна бути аудитором фінансових звітів суб'єкта господарювання.

## ЗАВДАННЯ З ВИКОНАННЯ ПОГОДЖЕНИХ ПРОЦЕДУР СТОСОВНО ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

- а) чесність;
- б) об'єктивність;
- в) професійна компетентність і належна ретельність;
- г) конфіденційність;
- ґ) професійна поведінка;
- д) технічні стандарти.

Незалежність не є обов'язковою вимогою для виконання завдань з погоджених процедур. Однак умови та цілі завдання або національні стандарти можуть вимагати дотримання аудитором вимог Кодексу етики МФБ, що стосуються незалежності аудитора. Якщо аудитор не є незалежним, цей факт зазначається у висновку про фактичні дані.

- 8. Аудитор повинен виконувати завдання з погоджених процедур відповідно до цього МСА та умов завдання.**

### **Визначення умов завдання**

9. **Аудитор повинен упевнитися в тому, що представники суб'єкта господарювання та інші сторони, яким буде надано звіт про фактичні результати, чітко розуміють погоджені процедури та умови завдання.** Узгодження вимагають такі питання:
- характер завдання, в тому числі той факт, що виконані процедури не є аудиторською перевіркою або оглядом і що, відповідно, не буде висловлено впевненості;
  - установлення мети завдання;
  - визначення фінансової інформації, стосовно якої застосовуватимуться погоджені процедури;
  - характер, термін та обсяг конкретних процедур, які слід застосувати;
  - передбачувана форма звіту про фактичні результати;
  - обмеження щодо розповсюдження звіту про фактичні результати. Якщо це обмеження суперечить вимогам законодавства, аудитор не повинен приймати завдання.
10. За певних обставин (наприклад, при погодженні процедур регулювальним органом, представниками галузі та представниками бухгалтерської професії) аудитор не зможе безпосередньо обговорити процедури з усіма сторонами, яким буде надано звіт. У цьому випадку аудитор може розглянути, наприклад, обговорення процедур, які застосовуватимуться, з відповідними представниками зацікавлених сторін, огляд відповідного листування між сторонами або надсилання їм проекту звіту, що буде наданий.

## ЗАВДАННЯ З ВИКОНАННЯ ПОГОДЖЕНИХ ПРОЦЕДУР СТОСОВНО ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

11. Надіслання аудитором листа-зобов'язання, в якому викладаються основні умови завдання, вигідно і замовникові, й аудиторіві. Лист-зобов'язання підтверджує прийняття аудитором завдання і допомагає уникнути неправильного розуміння таких питань, як мета й обсяг роботи, відповідальність аудитора і форма висновків, що будуть надані.
12. До листа-зобов'язання 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 проект звіту про фактичні результати, що буде наданий. Зразок листа-зобов'язання наведено в Додатку 1 до цього МСА.

### **Планування**

13. Аудитор повинен скласти план роботи для ефективного виконання завдання.

### **Документування**

14. Аудитор повинен задокументувати питання, які є важливими в контексті надання доказів для обґрунтування висновку щодо фактичних даних і доказів того, що завдання виконувалося відповідно до цього МСА й умов завдання.

### **Процедури та докази**

15. Аудитор повинен виконувати погоджені процедури й використовувати отримані докази як основу для висновку щодо фактичних даних.
16. Процедури, використовувані в завданні з виконання погоджених процедур, можуть охоплювати:
  - запит та аналіз;
  - перерахунок, порівняння та інші перевірки точності записів;
  - спостереження;
  - перевірку;
  - одержання підтверджень.

У Додатку 2 до цього МСА наведено зразок висновку, який містить ілюстративний список зразкових процедур, що їх можна використовувати як частину типового завдання з погоджених процедур.

## **Звітність**

17. У звіті про завдання з погоджених процедур треба зазначити мету й погоджені процедури завдання, для того, щоб надати користувачеві можливість зрозуміти характер і обсяг виконаної роботи.
18. **Звіт про фактичні результати повинен містити:**
- а) назву;
  - б) адресата (як правило, замовника, який дав завдання аудиторіві виконати погоджені процедури);
  - в) опис конкретної фінансової або нефінансової інформації, стосовно якої проводяться погоджені процедури;
  - г) твердження про те, що виконані процедури погоджені з одержувачем висновку;
  - г) твердження про те, що завдання виконане відповідно до Міжнародного стандарту аудиту, який стосується завдання з погоджених процедур, або згідно з відповідними національними стандартами чи практикою;
  - д) твердження про те, що аудитор не є незалежним стосовно суб'єкта господарювання (за потреби);
  - е) визначення мети виконання погоджених процедур;
  - є) перелік конкретних виконаних процедур;
  - ж) опис фактичних результатів роботи аудитора, в тому числі достатні подробиці виявлених помилок і винятків;
  - з) твердження про те, що виконані процедури не є аудиторською перевіркою або оглядом, а тому впевненість не висловлюється;
  - и) твердження про те, що якщо б аудитор здійснив додаткові процедури, аудиторську перевірку або огляд, то він міг би знайти інші проблеми, які треба було б зазначити у висновку;
  - і) твердження про те, що розповсюдження висновку обмежене сторонами, які погодили виконання процедур;
  - ї) твердження про те, що висновок стосується лише визначених елементів, рахунків, статей, або фінансової і нефінансової інформації і що він не поширюється на фінансові звіти суб'єкта господарювання в цілому (за потреби);
  - й) дату висновку;
  - к) адресу аудитора;
  - л) підпис аудитора.

Додаток 2 до цього МСА містить зразок звіту про фактичні результати, наданого у зв'язку із завданням з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації.

## **Особливості застосування в державному секторі**

1. *У державному секторі розповсюдження звіту завдання може не обмежуватися тільки тими сторонами, що погодили процедури, які слід виконати; звіт можуть також надавати іншим юридичним або фізичним особам (наприклад, при урядовому розслідуванні діяльності конкретного суб'єкта господарювання державного сектору або урядового департаменту).*
2. *Треба також відзначити, що завдання в державному секторі досить різноманітні, а тому слід бути вкрай обережним, розмежовуючи завдання, які справді є “завданнями з погоджених процедур”, і завдання, що розглядаються як аудиторська перевірка фінансової інформації, наприклад, висновки щодо результатів діяльності.*

## **Зразок листа-зобов'язання стосовно завдання з погоджених процедур**

Цей лист слід використовувати як інструкцію разом з параграфом 9 цього МСА. Він не є стандартним листом. Може виникнути потреба змінювати лист-зобов'язання відповідно до індивідуальних вимог та обставин.

Раді директорів або іншим відповідним представникам замовника, який наймає аудитора.

Цей лист покликаний підтвердити наше розуміння умов і цілей нашого завдання, а також характеру та обмежень обсягу послуг, що ми надамо. Наше завдання виконуватиметься згідно з Міжнародними стандартами аудиту (або зазначити відповідні національні стандарти чи практику), які застосовуються до завдань з погоджених процедур, що буде зазначено в нашому висновку.

Ми погодилися виконати зазначені далі процедури й надати Вам висновок щодо фактичних даних, отриманих у процесі нашої роботи:

(описати характер, терміни та обсяг процедур, які слід виконати, у тому числі (де це доречно) конкретне посилання на автентичність документів та записів, які треба прочитати, а також навести перелік контактних осіб та сторін, від яких будуть отримані підтвердження).

Метою процедур, які ми будемо виконувати, є виняткове надання Вам допомоги в (вказати мету). Наш висновок призначений лише для Вас і не повинен використовуватися в жодних інших цілях.

Процедури, що ми їх виконаємо, не будуть аудиторською перевіркою чи оглядом, проведеними згідно з Міжнародними стандартами аудиту (або зазначити відповідні національні стандарти чи практику), а отже, ми не будемо висловлювати впевненості.

Ми сподіваємося на повноцінну співпрацю з Вашим персоналом і на те, що нам будуть надані всі записи, документація та інша інформація, яка потрібна у зв'язку з нашим завданням.

Наш гонорар виплачується на основі рахунків, які виставлятимуться відповідно до виконаних робіт; його розраховано на основі часу, витраченого фахівцями на виконання завдання, з урахуванням покриття поточних витрат. Погодинна оплата варіюється залежно від ступеня відповідальності фахівців, їхнього досвіду та потрібної кваліфікації.

ЗАВДАННЯ З ВИКОНАННЯ ПОГОДЖЕНИХ ПРОЦЕДУР  
СТОСОВНО ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

Просимо Вас підписати та повернути доданий примірник цього листа на доказ того, що він відповідає Вашому розумінню умов завдання, в тому числі конкретні погоджені нами процедури, які будуть виконані.

XYZ & Co

Підтверджено від імені  
компанії ABC  
(підпис)

.....

Прізвище і посада  
Дата



## **Зразок звіту про фактичні результати стосовно кредиторської заборгованості**

### **ЗВІТ ПРО ФАКТИЧНІ РЕЗУЛЬТАТИ**

Кому: (особам, які залучили аудитора)

Ми виконали погоджені з Вами і перераховані далі процедури стосовно кредиторської заборгованості компанії ABC станом на (дата), наведеної в доданих реєстрах (не подані в цьому прикладі). Наше завдання виконане згідно з Міжнародними стандартами аудиту (або зазначити відповідні національні стандарти чи практику), які застосовуються до завдань з погоджених процедур. Процедури виконано винятково з метою надання Вам допомоги в оцінюванні достовірності стану кредиторської заборгованості; процедури передбачали таке:

1. Ми одержали і провели перевірку підсумку пробного балансу кредиторської заборгованості станом на (дата), підготовленого компанією ABC, а також порівняли підсумкову суму із залишком відповідного рахунку в головній книзі.
2. Ми порівняли доданий перелік основних постачальників (у цьому прикладі не наведено) і сум заборгованості станом на (дата) відповідним особам із сумами, зазначеними у пробному балансі.
3. Ми одержали звіти постачальників (або надіслали запит постачальникам) для підтвердження залишків заборгованості станом на (дата).
4. Ми порівняли такі звіти (або підтвердження) із сумами, зазначеними в пункті 2. Ми одержали дані звірянь від компанії ABC стосовно сум, щодо яких було виявлено розбіжності. Стосовно отриманих звірянь ми визначили і включили до переліку неоплачені рахунки-фактури, кредитові авізо й неоплачені чеки, сума за кожним з яких перевищила \$XXX. Ми виявили й вивчили такі рахунки-фактури і кредитові авізо, отримані після звітної дати, а також чеки, оплачені після звітної дати, і встановили, що їх справді слід було включити до звірянь як неоплачені.

Ми наводимо у звіті наші результати:

- а) стосовно пункту 1 ми визначили, що підсумки правильні й загальна сума збігається;
- б) стосовно пункту 2 ми визначили, що перевірені суми збігаються;
- в) стосовно пункту 3 ми визначили, що всі звіти постачальників були в наявності;

ЗАВДАННЯ З ВИКОНАННЯ ПОГОДЖЕНИХ ПРОЦЕДУР  
СТОСОВНО ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

- г) стосовно пункту 4 ми визначили, що загальні суми збігаються, а стосовно сум, які не збігаються, ми виявили, що компанія ABC підготувала звіряння, у яких відповідним чином зазначено кредитові авізо, рахунки й неоплачені чеки на суму, що перевищує \$xxx, за винятком:

(детальний опис винятків)

Оскільки перелічені вище процедури не є аудиторською перевіркою або оглядом, проведеними відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (або зазначити національні стандарти чи практику), ми не висловлюємо впевненості стосовно стану кредиторської заборгованості станом на (дата).

За умов проведення додаткових процедур, аудиторської перевірки або огляду фінансових звітів згідно з Міжнародними стандартами аудиту (або зазначити відповідні національні стандарти чи практику) до нашої уваги могли б потрапити інші питання, висновок щодо яких був би наданий Вам.

Наш висновок надається винятково з метою, зазначеною в першому параграфі цього висновку. Висновок призначений для Вас і не повинен використовуватися в інших цілях та надаватися іншим сторонам. Цей висновок стосується лише рахунків і статей, зазначених вище, і не поширюється на фінансові звіти компанії ABC у цілому.

АУДИТОР

Дата

Адреса

# МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ СУПУТНІХ ПОСЛУГ 4410

(раніше МСА 930)

## ЗАВДАННЯ З ПІДГОТОВКИ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

(чинний стандарт)

### ЗМІСТ

---

	<i>Параграф</i>
Вступ .....	1—2
Мета завдання з підготовки інформації .....	3—4
Загальні принципи завдання з підготовки інформації .....	5—6
Визначення умов завдання .....	7—8
Планування .....	9
Документування .....	10
Процедури .....	11—17
Надання звіту щодо завдання з підготовки інформації .....	18—19
Додаток 1: зразок листа-зобов'язання стосовно завдання з підготовки інформації	
Додаток 2: зразки звітів про підготовку інформації	

---

Міжнародний стандарт супутніх послуг (МССП) 4410 “Завдання з підготовки фінансової інформації” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МССП.

## Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення положень і надання рекомендацій стосовно професійних обов'язків бухгалтера<sup>1</sup> при виконанні завдань з підготовки фінансової інформації, а також щодо форми і змісту висновку, який бухгалтер надає в зв'язку з такою підготовкою.
2. Цей МСА призначений для розв'язання завдань з підготовки фінансової інформації. Однак він може дати корисні рекомендації для підготовки нефінансової інформації, якщо бухгалтер має відповідні знання з предмета аудиторської перевірки. Завдання з надання обмеженої допомоги замовникові при складанні фінансових звітів (наприклад, при виборі відповідної облікової політики) не є завданням з підготовки фінансової інформації. Цей МСА треба читати в контексті МСА 120 “Концептуальна основа Міжнародних стандартів аудиту”.

## Мета завдання з підготовки інформації

3. **Мета завдання з підготовки інформації полягає в тому, щоб бухгалтер використовував бухгалтерський, а не аудиторський досвід для збирання, класифікації та узагальнення фінансової інформації.** Як правило, це обмежує зменшення детальної інформації до форми, зручної для обробки та розуміння, без вимоги перевірки тверджень, на яких ґрунтується ця інформація. Застосовані процедури не призначені та не дають можливості бухгалтерові висловити будь-який рівень упевненості про фінансову інформацію. Однак користувачі підготовленої фінансової інформації одержують певну користь від залучення бухгалтера, оскільки послуги надаються з професійною компетентністю та сумлінністю.
4. Завдання з підготовки інформації зазвичай включає підготовку фінансових звітів (які можуть бути повним пакетом фінансових звітів), але може включати також збирання, класифікацію та узагальнення іншої фінансової інформації.

## Загальні принципи завдання з підготовки інформації

5. **Бухгалтер повинен дотримуватися “Кодексу етики професійних бухгалтерів”, виданого МФБ.** Етичними принципами, які визначають професійні обов'язки бухгалтера для такого типу завдання, є:
  - а) чесність;
  - б) об'єктивність;
  - в) професійна компетентність та належна сумлінність;

<sup>1</sup> Для цілей цього Стандарту та для проведення розмежування між аудиторською перевіркою й завданням з підготовки інформації в тексті Стандарту використано термін “бухгалтер” (а не “аудитор”); під цим терміном розуміється професійний бухгалтер-практик.

## ЗАВДАННЯ З ПІДГОТОВКИ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

- г) конфіденційність;
- г) професійна поведінка;
- д) професійні стандарти.

Незалежність не є обов'язковою вимогою для завдання з підготовки інформації. Однак якщо бухгалтер не є незалежним, твердження щодо впливу цього треба зазначити в бухгалтерському висновку.

- 6. За будь-яких обставин, якщо ім'я бухгалтера асоціюється з фінансовою інформацією, зібраною ним, бухгалтер повинен надати звіт.**

### **Визначення умов завдання**

- 7. Бухгалтер повинен переконатися в тому, що між ним та замовником досягнуто чіткого розуміння умов завдання. Питання, які слід розглянути, охоплюють:**

- характер завдання із зазначенням того, що ні аудиторська перевірка, ні огляд не будуть проведені і що, відповідно, не буде висловлено впевненості;
- той факт, що на виконання завдання не можна покладатися для виявлення помилок, незаконних дій чи інших порушень (наприклад, шахрайства чи розтрат), які можуть існувати;
- характер інформації, яку надасть замовник;
- той факт, що управлінський персонал несе відповідальність за точність та повноту наданої бухгалтерові інформації для забезпечення точності та повноти фінансової інформації, підготовленої ним;
- той факт, що фінансову інформацію буде надано відповідно до основи бухгалтерського обліку, а також буде зазначено будь-які відомі відступи від неї;
- заплановане використання та поширення інформації після її підготовки;
- форму звіту, наданого щодо підготовленої фінансової інформації, якщо ім'я бухгалтера асоціюється з такою інформацією.

- 8. Лист-зобов'язання допоможе спланувати роботу з підготовки інформації. Надіслання бухгалтером листа, який визначає ключові умови виконання завдання, відповідає інтересам і бухгалтера, і суб'єкта господарювання. Лист-зобов'язання підтверджує, що бухгалтер приймає призначення; крім того, він допомагає уникнути непорозуміння з таких питань, як цілі та обсяг завдання, ступінь відповідальності бухгалтера і форма звітів, що будуть надані. Зразок листа-зобов'язання про підготовку інформації наведено в Додатку 1 до цього МСА.**

## **Планування**

9. Бухгалтер повинен планувати роботу так, щоб забезпечити ефективне виконання завдання.

## **Документування**

10. Бухгалтер повинен документувати питання, важливі для забезпечення доказів того, що завдання було виконане відповідно до цього Міжнародного стандарту аудиту та до умов завдання.

## **Процедури**

11. Бухгалтер повинен одержати загальні знання про бізнес та діяльність суб'єкта господарювання, ознайомитися з принципами бухгалтерського обліку та практикою в тій галузі, в якій проводить діяльність суб'єкт господарювання, а також з формою і змістом фінансової інформації (відповідно до обставин).
12. Для підготовки фінансової інформації бухгалтерові потрібне загальне розуміння характеру господарських операцій суб'єкта господарювання, форми його облікових записів і основи бухгалтерського обліку, відповідно до яких повинна бути надана фінансова інформація. Зазвичай бухгалтер одержує знання стосовно цих питань, ґрунтуючись на досвіді роботи з суб'єктом господарювання або шляхом опитувань персоналу суб'єкта господарювання.
13. За винятком вимог, зазначених у цьому МСА, від бухгалтера, як правило, не вимагається:
  - а) здійснення запитів управлінському персоналові з метою оцінки достовірності й повноти наданої інформації;
  - б) оцінки внутрішнього контролю;
  - в) перевірки будь-яких питань;
  - г) перевірки будь-яких пояснень.
14. Якщо бухгалтерові стає відомо, що інформація, надана управлінським персоналом, неправдива, або неповна, або така, що не відповідає іншим вимогам, бухгалтер повинен розглянути питання про виконання процедур, зазначених вище, і просити управлінський персонал суб'єкта господарювання надати додаткову інформацію. Якщо управлінський персонал відмовляється надати таку інформацію, бухгалтер повинен відмовитися від виконання завдання, поінформувавши при цьому суб'єкта господарювання про причини відмови.
15. Бухгалтер повинен ознайомитися з підготовленою інформацією і розглянути, чи відповідає вона встановленій формі і чи не містить явних суттєвих викривлень. У цьому контексті викривлення включають:

## ЗАВДАННЯ З ПІДГОТОВКИ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

- помилки в застосуванні визначеної концептуальної основи фінансової звітності;
- нерозкриття інформації щодо застосування концептуальної основи фінансової звітності, а також про будь-які відомі відступи від неї;
- нерозкриття інформації про будь-які інші важливі питання, про які стало відомо бухгалтерові.

**Визначена концептуальна основа фінансової звітності й будь-які відомі відхилення від неї слід розкрити у фінансовій інформації; при цьому немає потреби в кількісній оцінці їх впливу.**

- 16. Якщо бухгалтерові стає відомо про будь-які суттєві викривлення інформації, йому слід спробувати узгодити з суб'єктом господарювання внесення відповідних змін. Якщо такі зміни не були зроблені й фінансова інформація вважається такою, що вводить в оману, бухгалтер повинен відмовитися від завдання.**

### **Відповідальність управлінського персоналу**

- 17. Бухгалтер повинен одержати від управлінського персоналу підтвердження ним відповідальності за відповідне подання фінансової інформації та її затвердження. Таке підтвердження може бути надане у формі пояснень управлінського персоналу, які б стосувалися точності й повноти бухгалтерських даних, на яких ґрунтуються ці пояснення, а також повноти розкриття бухгалтерові всієї суттєвої та відповідної інформації.**

### **Надання звіту щодо завдання з підготовки інформації**

- 18. У звіті щодо завдання з підготовки інформації необхідно включити<sup>2</sup> таке:**
- а) назву;
  - б) адресата;
  - в) твердження того, що завдання виконане згідно з МСА, які можна застосувати до завдань з підготовки інформації (або згідно з національними стандартами і практикою);
  - г) твердження того, що бухгалтер не є незалежним від суб'єкта господарювання (за потреби);
  - г) визначення фінансової інформації із зазначенням того, що вона ґрунтується на інформації, наданій управлінським персоналом;

<sup>2</sup> Бухгалтер може також посилатись на спеціальне призначення або осіб, для яких підготовлено інформацію. З іншого боку (або на додаток) бухгалтер може висловити застереження щодо неможливості її використання в інших (окрім зазначених) цілях.

## ЗАВДАННЯ З ПІДГОТОВКИ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

- д) твердження того, що управлінський персонал несе відповідальність за фінансову інформацію, підготовлену бухгалтером;
- е) твердження того, що не було проведено ні аудиторської перевірки, ні огляду і що у зв'язку з цим не можна висловити впевненості щодо фінансової інформації;
- є) параграф, який привертає увагу до суттєвих відхилень про розкриття інформації від визначеної концептуальної основи фінансової звітності (за потреби);
- ж) дату звіту;
- з) адресу бухгалтера;
- и) підпис бухгалтера.

Приклади звітів щодо завдання з підготовки інформації наведені в Додатку 2 до цього МСА.

19. На кожній сторінці фінансової інформації (або на титульному сторінці пакету фінансових звітів) слід зробити таке посилання: “Підготовлено без проведення аудиту”, “Підготовлено без проведення аудиту або огляду” або “Посилання на звіт з підготовки інформації”.



## **Зразок листа-зобов'язання стосовно завдання з підготовки інформації**

Цей лист призначений як рекомендація з урахуванням положень, наведених у параграфі 7 цього МСА, і може бути змінений відповідно до окремих вимог і обставин. Цей приклад можна використати для підготовки фінансових звітів.

Раді директорів або відповідному представникові найвищого управлінського персоналу:

Призначенням цього листа є підтвердження нашого розуміння умов нашого завдання, а також характеру та обмежень послуг, які ми надаємо.

Ви звернулися до нас із проханням надати такі послуги:

На основі наданої Вами інформації ми проведемо, згідно з Міжнародними стандартами аудиту (або вказати відповідні національні стандарти чи практику), що застосовуються до завдання з підготовки інформації, підготовку балансу Компанії АВС станом на 31 грудня 19XX р. та підготовку відповідних звітів про прибутки і збитки та рух грошових коштів за рік, що закінчився, на основі касового методу обліку. Ми не будемо проводити аудиторської перевірки або завдання з огляду стосовно цих фінансових звітів. Отже, впевненості щодо фінансових звітів висловлено не буде. Очікуємо, що наш звіт щодо фінансових звітів Компанії АВС трактуватиметься так:

(Див. Додаток 2 до цього МСА)

Управлінський персонал несе відповідальність за точність і повноту наданої нам інформації, а також відповідальність перед користувачами за підготовлену нами фінансову інформацію. Це передбачає ведення відповідних облікових записів та здійснення заходів внутрішнього контролю, а також вибір і застосування відповідної облікової політики. Не можна покладатися на наше завдання стосовно виявлення наявності шахрайства або помилок чи незаконних дій. Однак ми поінформуємо Вас про будь-які з таких питань, виявлені нами.

Інформація буде підготовлена відповідно до [визначеної концептуальної основи фінансової звітності]. Інформація про будь-які відомі відступи від неї буде розкрита у фінансових звітах, а за потреби, й у нашому звіті щодо підготовки.

Ми розуміємо, що призначенням використання та розповсюдження фінансової інформації, яка нами зібрана [точно вказати], і що у випадку суттєвої зміни ви поінформуєте нас про це.

Ми сподіваємося на повноцінну співпрацю з Вашим персоналом і на те, що нам будуть надані всі записи, документація та інша інформація, потрібна у зв'язку з нашою підготовкою інформації.

Наш гонорар, що виплачується на основі рахунків, які будуть виставлятися відповідно до виконаних робіт, розраховується, виходячи з часу, витраченого

## ЗАВДАННЯ З ПІДГОТОВКИ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

фахівцями, призначеними для виконання завдання, і включає покриття поточних витрат. Погодинна оплата варіюється залежно від ступеня відповідальності фахівців, їхнього досвіду та необхідної кваліфікації.

Цей лист вважається дійсним протягом наступних років до моменту припинення терміну його дії, внесення змін або заміни даного листа іншим.

Просимо Вас підписати та повернути один примірник цього листа на доказ того, що він відповідає Вашому розумінню проведення нашої підготовки Ваших фінансових звітів.

XYZ & Co

Підтверджено від імені

Компанії ABC

(підпис)

.....

Ім'я та посада

Дата

## **Зразки звітів про підготовку інформації**

Зразок звіту щодо завдання з підготовки фінансових звітів

### **ЗВІТ ПРО ПІДГОТОВКУ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ**

На підставі наданої управлінським персоналом інформації ми провели підготовку балансу компанії ABC станом на 31 грудня 19XX р., а також відповідних звітів про прибутки і збитки та рух грошових коштів за рік, що закінчився, згідно з Міжнародними стандартами аудиту (або вказати відповідні національні стандарти чи практику), що застосовуються до завдань з підготовки інформації. Управлінський персонал несе відповідальність за ці фінансові звіти. Ми не проводили аудиторської перевірки та огляду цих фінансових звітів, а отже, не висловлюємо впевненості щодо них<sup>3</sup>.

БУХГАЛТЕР

Дата

Адреса

<sup>3</sup> Див. Посилання 2.

**Зразок звіту щодо завдання з підготовки фінансових звітів з додатковим параграфом, в якому вказано на відступ від визначеної концептуальної основи фінансової звітності**

**ЗВІТ ПРО ПІДГОТОВКУ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ**

На підставі наданої управлінським персоналом інформації ми провели підготовку балансу компанії XYZ станом на 31 грудня 19XX р., а також відповідних звітів про прибутки і збитки та рух коштів за рік, що закінчився, згідно з Міжнародними стандартами аудиту (або вказати відповідні національні стандарти чи практику), що застосовуються до завдань з підготовки інформації. Управлінський персонал несе відповідальність за ці фінансові звіти. Ми не проводили аудиторської перевірки та огляду цих фінансових звітів, а отже, не висловлюємо впевненості щодо них<sup>4</sup>.

Ми звертаємо Вашу увагу на Примітку X до фінансових звітів, оскільки управлінський персонал прийняв рішення не відображати в складі активів вартість орендованого устаткування та обладнання, що є відступом від визначеної концептуальної основи фінансової звітності.

БУХГАЛТЕР

Дата

Адреса

---

<sup>4</sup> Див. Посилання 2.

## СТИСЛИЙ ВИКЛАД МАТЕРІАЛУ ДЛЯ ОБГОВОРЕННЯ

Комітет опублікував для обговорення документ, стислий виклад якого наведено далі.

### **Матеріал для обговорення “Аудиторська професія та довкілля” Оpubліковано в травні 1995 р.**

Надаючи послуги підприємствам і суспільству, професійні аудитори завдяки своєму досвідові можуть сприяти прогресу і зростанню відповідальності за охорону довкілля. Велика кількість професійних аудиторів, їхня добра репутація і кваліфікація - усе це збільшує їх вплив і може сприяти:

- розробці стандартів і рекомендацій у сфері аудиту, а також перевірки фінансових звітів з погляду проблем охорони довкілля;
- домовленостям, необхідним для отримання тих аудиторських доказів, які вимагають співпраці з представниками інших професій або використання результатів діяльності спеціалістів у сферах, що перебувають за межами звичайної компетентності аудиторів, які перевіряють фінансову звітність;
- розробці стандартів і рекомендацій, необхідних для задоволення очікувань акціонерів щодо пропонування нових послуг.

МФБ, яка представляє в усьому світі професію аудитора, зацікавлена у співпраці з іншими асоціаціями, організаціями, представниками інших професій, оскільки проблеми прогресу й охорони довкілля є багатопрофільними і жодна професія окремо не зможе їх розв’язати. Деякі організації - члени МФБ опублікували або готують для опублікування авторитетні праці з цієї проблеми. Цей документ стисло викладає теми й заохочує до обговорення їх на міжнародному рівні. Питання бухгалтерського обліку в цьому документі не обговорюються.

Три цілі розробки цього документа для обговорення:

- генерувати ідеї й погляди на питання, що їх мають розв’язувати всі професійні аудитори стосовно “екологічного аудиту”;
- ознайомитися з поглядами практиків на найважливіші наслідки проблем з охорони довкілля у зв’язку з аудитом фінансових звітів;
- заохочувати дискусії серед практиків (і серед ширшої аудиторії) щодо звітності про результати діяльності у сфері охорони довкілля, а також щодо аудиторської перевірки таких звітів і можливих майбутніх завдань (надання звітів і аудиторська перевірка систем заходів з охорони довкілля і завдання з установлення відповідності).

Для досягнення цих цілей наприкінці кожної глави подано питання для обговорення. Цей документ розповсюджується також за межами аудиторської спільноти.

## ДОСЛІДЖЕННЯ

### Дослідження 1

#### **Визначення та надання інформації про рівні впевненості, що відрізняються від високого Опубліковано у червні 2002 р.**

Це широке дослідження визначення та ефективного надання інформації про рівні надання впевненості інші, ніж високі. Точне визначення та ефективне надання інформації про рівні надання впевненості, які забезпечують завдання з надання впевненості, - важливі питання підняття професії на ще більш високий рівень і майбутнього розвитку послуг з надання впевненості. Етап розробки нових послуг з надання впевненості потребує прийняття багатьох рішень стосовно їхньої моделі, включаючи те, як визначати їхній рівень надання впевненості та як надавати інформацію про нього. Ці рішення дуже важливі, оскільки вони впливатимуть на ризики і можливості, пов'язані з виконанням нових послуг з надання впевненості. Інформація, яку містить це дослідження, складається з вичерпного огляду літератури про взаємозалежні ініціативи в самій професії та поза її межами та двох емпіричних досліджень. Дослідження - це важливий внесок до прийняття рішень стосовно визначення та надання інформації про рівні надання впевненості. Це дослідження проводилося міжнародною мережею науковців з аудиту.

Ознайомитися з цим дослідженням можна на веб-сторінці Ради з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості <http://www.iaasb.org>.

# ДЛЯ НОТАТОК

Нормативне виробничо-практичне видання

**Міжнародні стандарти аудиту,  
надання впевненості та етики**

**Видання 2006 року**

**Переклад з англійської мови**

Технічний редактор *С.М. Василюшина*  
Комп'ютерна верстка *В.В. Гулейков*

ТОВ "ІАМЦ АУ "СТАТУС"

Адреса: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1, к. 11, тел.: (044) 484-54-65.

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи  
до Державного реєстру видавців, виготовників  
і розповсюджувачів видавничої продукції  
ДК № 141 від 14.07.2003 р.

Підписано до друку 06.10.2006 р. Формат 62 96/16. Папір офсетний.  
Ум.-друк. арк. 79,20. Наклад 2000 прим. Зам. 6-664.

Віддруковано в друкарні "Видавництво "Фенікс".  
Свідоцтво ДК № 271 від 07.12.2000 р.  
03680, м. Київ, вул. Шутова, 13Б.