Цей Міжнародний стандарт супутніх послуг (МСА) 315 (переглянутий в 2019 році), «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення» Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (International Auditing and Assurance Standards Board), опублікований Міжнародною федерацією бухгалтерів (International Federation of Accountants) в грудні 2019 р. англійською мовою, перекладено на українську мову Міністерством фінансів України (схвалено Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності при Міністерстві фінансів України) у листопаді 2022 р., та відтворений з дозволу IFAC (МФБ). Процес перекладу Міжнародного стандарту супутніх послуг (МСА) 315 (переглянутий в 2019 році) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення» був розглянутий IFAC (МФБ), і переклад виконувався відповідно до Документа про політику – «Політика щодо перекладу публікацій Міжнародної федерації бухгалтерів ("Policy Statement – Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants International Federation of Accountants")». Затверджений текст усього Міжнародного стандарту супутніх послуг (МСА) 315 (переглянутий в 2019 році) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення» є опублікований IFAC (МФБ) англійською мовою. IFAC (МФБ) не несе відповідальності за точність і повноту перекладу або дії, які можуть відбутися в результаті перекладу.

Назва мовою оригіналу: International standard on auditing 315 (Revised 2019) ISA 315 (Revised 315) and Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards Arising from ISA 315 (Revised 2019).

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 315 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ В 2019 РОЦІ)

ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНЮВАННЯ РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються 15 грудня 2021 року або пізніше)

ЗМІСТ

Додаток 2: Розуміння невід'ємних факторів ризику

Додаток 3: Розуміння системи внутрішнього контролю суб’єкта господарювання

Додаток 4: Положення щодо діяльності внутрішнього аудиту суб’єкта господарювання

Додаток 5: Положення щодо інформаційних технологій (ІТ)

Додаток 6: Положення щодо загальних заходів контролю ІТ

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 315 (переглянутий у 2019 році) «*Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення*» слід розглядати разом з МСА 200 *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»*.

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) визначає відповідальність аудитора за ідентифікацію та оцінку ризиків суттєвих викривлень у фінансовій звітності.

Ключові поняття в цьому МСА

2. У МСА 200 розглядаються загальні цілі аудитора при проведенні аудиту фінансової звітності, в тому числі[1] отримання достатніх належних аудиторських доказів для зниження аудиторського ризику до прийнятно низького рівня.[2] Аудиторський ризик - це ризик суттєвого викривлення та ризик невиявлення[3] У МСА 200 роз'яснюється, що ризики суттєвих викривлень можуть існувати на двох рівнях:[4] на рівні фінансової звітності в цілому; і на рівні тверджень для класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації.

3. МСА 200 вимагає, щоб аудитор застосовував професійне судження при плануванні і проведенні аудиту, а також планував і проводив аудит з професійним скептицизмом, визнаючи, що можуть існувати обставини, які призводять до істотного викривлення фінансової звітності.[5]

4. Ризики на рівні фінансової звітності значною мірою пов'язані з фінансовою звітністю в цілому і потенційно впливають на багато тверджень. Ризики суттєвих викривлень включають два компоненти на рівні тверджень, а саме:

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

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

---

1 МСА 200, *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту»*

2 МСА 200, параграф 17

3 МСА 200, параграф 13(c)

4 МСА 200, параграф А36

5 МСА 200, параграфи 15-16

5. У МСА 200 роз'яснюється, що ризики суттєвих викривлень оцінюються на рівні тверджень з метою визначення характеру, строків та обсягу подальших аудиторських процедур, необхідних для отримання достатніх належних аудиторських доказів.[6] Щодо ідентифікованих ризиків суттєвих викривлень на рівні тверджень цей МСА потребує окремої оцінки невід'ємного ризику та ризику контролю. Ступінь, в якій змінюється невід'ємний ризик, згадується в цьому МСА як «спектр невід'ємного ризику».

6. Ризики суттєвого викривлення, ідентифіковані та оцінені аудитором, включають як ризики, спричинені помилкою, так і ризики, спричинені шахрайством. Хоча і те, і інше розглядається в цьому МСА, значимість шахрайства така, що в МСА 240[7] включені додаткові вимоги і рекомендації щодо процедур оцінки ризиків та пов'язаних з ними дій щодо отримання інформації, яка використовується для ідентифікації, оцінки та реагування на ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.

7. Процес ідентифікації та оцінки ризиків аудитором є повторюваним і динамічним. Розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, застосовних основ фінансової звітності та системи внутрішнього контролю суб'єкта взаємозалежні з концепціями в рамках вимог щодо ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень. При отриманні розуміння, передбаченого цим МСА, можуть бути сформовані початкові очікування щодо ризиків, які можуть бути додатково уточнені в міру проходження аудитором процесу ідентифікації та оцінки ризиків. Крім того, цей МСА і МСА 330 вимагають від аудитора перегляду оцінок ризиків і внесення додаткових змін до загальних дій і подальших аудиторських процедур на основі аудиторських доказів, отриманих в результаті виконання подальших аудиторських процедур відповідно до МСА 330, або при отриманні нової інформації.

8. МСА 330 вимагає від аудитора розробки та реалізації загальних заходів реагування для усунення оцінених ризиків суттєвих викривлень на рівні фінансової звітності.[8] У МСА 330 далі роз'яснюється, що на оцінку аудитором ризиків суттєвих викривлень на рівні фінансової звітності та на загальні дії аудитора впливає розуміння аудитором середовища контролю. МСА 330 також вимагає від аудитора розробку і виконання додаткових аудиторських процедур, характер, час і обсяг яких засновані на оцінених ризиках істотних викривлень на рівні тверджень.[9]

---

6 МСА 200, параграф А43а і МСА 330, *«Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»*, параграф 6

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

8 МСА 330, параграф 5

9 МСА 330, параграф 6

Можливість масштабування

9. У МСА 200 зазначено, що певні МСА включають положення щодо можливості масштабування, які ілюструють застосування вимог до всіх суб'єктів господарювання, незалежно від того, чи є їх природа і обставини менш або більш складними.[10] Цей МСА призначений для аудиту всіх суб'єктів господарювання, незалежно від розміру або складності, і тому матеріали включають конкретні положення, характерні як для менш, так і для більш складних суб'єктів господарювання, де це доречно. Хоча розмір суб'єкта господарювання може бути показником його складності, деякі менші суб'єкти можуть бути більш складними, а деякі більші суб'єкти - менш складними.

Дата набрання чинності

10. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2021 року або після цієї дати.

Ціль

11. Метою аудитора є ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень, чи то внаслідок недобросовісних дій чи помилок на рівні фінансової звітності та тверджень, тим самим забезпечуючи основу для розробки та реалізації заходів реагування на оцінені ризики суттєвих викривлень.

Визначення

12. У цьому МСА наведені далі терміни мають такі значення:

    (a) *Твердження (Assertions)* – запевнення, явні чи інші, щодо визнання, оцінки, подання та розкриття інформації у фінансовій звітності, які притаманні керівництву, яке зазначає, що фінансова звітність підготовлена відповідно до застосовних принципів фінансової звітності. Твердження використовує аудитор для розгляду потенційних викривлень різних типів, які можуть мати місце при ідентифікуванні, оцінці та реагуванні на ризики фінансових викривлень. (див. параграф А1)

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

    (c) *Заходи контролю (Controls)* – це політики або процедури, які суб'єкт господарювання встановлює для досягнення цілей контролю, поставлених керівництвом або особами, наділеними керівними

[10] МСА 200, параграф А65а

повноваженнями. У цьому контексті: (див. параграфи А2–А5)

(i) Політика (Policies) – це заяви про те, що повинно або не повинно бути зроблено всередині суб'єкта господарювання для здійснення контролю. Такі заяви можуть бути задокументовані, прямо викладені в повідомленнях або матися на увазі в діях і рішеннях.

(ii) Процедури (Procedures) – це дії для реалізації політики.

(d) *Заходи контролю загальних інформаційних технологій (General information technology (IT) controls) – заходи контролю* над IT-процесами суб'єкта господарювання, які підтримують безперервне належне функціонування IT-середовища, включаючи безперервне ефективне функціонування заходів контролю обробки інформації та цілісності інформації (тобто повноти, точності та достовірності інформації) в інформаційній системі суб'єкта господарювання. Також див. визначення терміну *IT-середовище*.

(e) *Заходи контролю обробки інформації (Information processing controls)* – це заходи контролю, що стосуються обробки інформації в IT-додатках або ручних інформаційних процесів в інформаційній системі організації, які безпосередньо усувають ризики для цілісності інформації (тобто повноти, точності і достовірності транзакцій та іншої інформації). (див. параграф А6)

(f) *Фактори невід'ємного ризику (Inherent risk factors)* – це характеристики подій або умов, які впливають на схильність до викривлення, внаслідок шахрайства або помилки, твердження про клас операцій, залишків рахунків або розкриття інформації, до розгляду заходів контролю. Такі фактори можуть бути якісними або кількісними і включати складність, суб'єктивність, зміни, невизначеність або схильність до викривлення через упередженість керівництва або інші фактори ризику шахрайства в тій мірі[11], в якій вони впливають на невід'ємний ризик. (див. параграфи А7–А8)

(g) *Середовище інформаційних технологій* (IT environment) – політики та процедури, які впроваджує суб'єкт господарювання, а також IT інфраструктура і прикладне програмне забезпечення, які він використовує для підтримки операційної діяльності та реалізації бізнес-стратегій. Для цілей цього МСА:

(i) IT-додаток (IT application) – це програма або набір програм, які використовуються для ініціювання, обробки, запису та подання транзакцій або інформації. IT-додатки включають сховища даних і засоби створення звітів.

---

[11] МСА 240, параграфи А24-А27

(ii) ІТ-інфраструктура включає в себе мережу, операційні системи та бази даних, а також пов'язане з ними апаратне та програмне забезпечення.

(iii) ІТ-процеси (IT processes) – це процеси суб'єкта господарювання для управління доступом до ІТ-середовища, управління змінами в програмах або змінами в ІТ-середовищі та управління ІТ-операціями.

(h) *Релевантні твердження* (Relevant assertions) – це твердження про клас операцій, залишок рахунків або розкриття інформації, якщо воно містить виявлений ризик істотного викривлення. Визначення релевантності твердження проводиться до розгляду будь-яких пов'язаних з ним заходів контролю (тобто невід'ємний ризик). (див. параграф А9)

(i) *Ризики, що виникають в результаті використання ІТ* (Risks arising from the use of IT) – схильність заходів контролю обробки інформації до неефективного проектування або експлуатації, або ризики для цілісності інформації (тобто повноти, точності і достовірності транзакцій та іншої інформації) в інформаційній системі суб'єкта господарювання через неефективне проектування або функціонування заходів контролю в ІТ процесах суб'єкта господарювання. (див. ІТ-середовище).

(j) *Процедури оцінювання ризиків (Risk assessment procedures)* – це аудиторські процедури, розроблені та виконувані для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень, спричинених шахрайством або помилкою, на рівні фінансової звітності та тверджень.

(k) *Значний клас операцій, залишок рахунку або розкриття* інформації (Significant class of transactions, account balance or disclosure) – це клас операцій, залишок рахунку або розкриття інформації, для яких є одне або кілька відповідних тверджень.

(l) *Значний ризик* (Significant risk) – це ідентифікований ризик істотного викривлення: (див. параграф А10)

(i) для якого оцінка невід'ємного ризику близька до верхньої межі спектра невід'ємного ризику через ступінь, в якій невід'ємні фактори ризику впливають на поєднання ймовірності появи викривлення і величини потенційного викривлення в разі його виникнення; або

(ii) це має розглядатися як значний ризик відповідно до вимог інших МСА.[12]

---

[12] МСА 240, параграф 27 і МСА 550, *«Пов'язані сторони»*, параграф 18

(m) *Система внутрішнього контролю* (System of internal control) – це система, розроблена, впроваджена і підтримувана особами, наділеними керівними повноваженнями, керівництвом та іншим персоналом, для забезпечення розумної впевненості в досягненні цілей суб'єкту організації щодо надійності фінансової звітності, ефективності та результативності операцій, а також дотримання застосовних законів і нормативних актів. Для цілей МСА до складу системи внутрішнього контролю входить п'ять взаємопов'язаних компонентів:

(i) середовище контролю;

(ii) процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання;

(iii) процес моніторингу системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання;

(iv) інформаційна система та повідомлення інформації; і

(v) заходи контролю.

Вимоги

Процедури оцінювання ризиків і пов’язана з ними діяльність

13. Аудитор повинен розробити та виконати процедури оцінки ризиків для отримання аудиторських доказів, які забезпечують належну основу для: (див. параграфи А11–А18)

(a) ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень, чи то внаслідок шахрайства, чи помилки, на рівні фінансової звітності та тверджень; та

(b) розробки подальших аудиторських процедур відповідно до МСА 330.

Аудитор повинен розробляти і виконувати процедури оцінки ризиків, щоб вони не були спрямовані на отримання аудиторських доказів, які можуть бути підтверджуючими, або на виключення суперечливих аудиторських доказів. (див. параграф А14)

14. Процедури оцінки ризиків повинні включати наступне: (див. параграфи А19–А21)

(a) запити керівництва та інших відповідних осіб суб'єкта господарювання, включаючи осіб, які мають відношення до діяльності внутрішнього аудиту (якщо така діяльність має місце); (див. параграфи А22–А26)

(b) аналітичні процедури; (див. параграфи А27–А31)

(c) спостереження та перевірка; (див. параграфи А32–А36)

Інформація з інших джерел

15. При отриманні аудиторських доказів відповідно до параграфа 13, аудитор

повинен розглянути інформацію, отриману з: (див. параграфи А37–А38)

(a) процедур аудитора щодо прийняття або продовження відносин з клієнтом або завдання з аудиту; і

(b) інших завдань, що виконуються партнером із завдання для суб'єкту господарювання, коли це застосовно.

16. Коли аудитор має намір використовувати інформацію, отриману з попереднього досвіду роботи аудитора з суб'єктом господарювання і з аудиторських процедур, виконаних в ході проведення попередніх аудитів, аудитор повинен оцінити актуальність та надійність інформації, яка буде використовуватись в якості аудиторських доказів для поточного аудиту. (див. параграфи А39–А41)

Обговорення команди із завдання

17. Партнер із завдання та інші ключові члени команди із завдання повинні обговорити використання застосовних принципів фінансової звітності і схильність фінансової звітності суб'єкта господарювання до істотних викривлень. (див. параграфи А42–А47)

18. Якщо є члени команди із завдання, які не беруть участь в обговоренні команди із завдання, партнер із завдання повинен визначити, які питання слід довести до відома цих членів.

Отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, застосовної системи фінансової звітності та системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. (див. параграфи А48–А49)

Розуміння сутності суб'єкта господарювання та його середовища, а також застосовних принципів фінансової звітності (див. параграфи А50–А55)

19. Аудитор повинен виконати процедури оцінки ризиків для розуміння:

(a) наступних аспектів суб'єкта господарювання та його середовища:

(i) організаційна структура суб'єкта господарювання, структура власності та управління, а також його бізнес-модель, включаючи ступінь інтегрування IT бізнес-моделлю; (див. параграфи А56–А67)

(ii) галузеві, нормативні та інші зовнішні чинники; (див. параграфи А68-А73) і

(iii) внутрішні і зовнішні заходи, що використовуються для оцінки фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання; (див. параграфи А74–А81)

(b) застосовної системи фінансової звітності, а також облікової політики

суб’єкта господарювання і причин будь-яких змін в ній; (див. параграфи А82-А84) і

(c) того, як невід'ємні фактори ризику впливають на схильність тверджень до викривлення і ступеню цього викривлення при підготовці фінансової звітності відповідно до застосовних принципів фінансової звітності, на основі розуміння, отриманого в у випадках (a) і (b). (див. параграфи А85–А89)

20. Аудитор повинен оцінити, чи є облікова політика суб’єкта господарювання належною і такою, що відповідає застосовним принципам фінансової звітності.

Розуміння компонентів системи внутрішнього контролю суб’єкта господарювання (див. параграфи А90 – А95)

Середовище контролю, процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання і процес моніторингу системи внутрішнього контролю суб'єкта (див. параграфи А96–А98)

Середовище контролю

21. Аудитор повинен отримати уявлення про середовище контролю, що має відношення до підготовки фінансової звітності, шляхом виконання процедур оцінки ризиків, шляхом: (див. параграфи А99–А100)	
(a) розуміння набору заходів контролю, процесів і структур, які стосуються того, як: (див. параграфи А101–А102) (i) виконуються обов'язки керівництва з нагляду, такі як культура суб'єкта господарювання та відданість керівництва сумлінності та етичним цінностям;	та (b) оцінки того, чи: (див. параграфи А103–А108) (i) керівництво під наглядом осіб, відповідальних за управління, створило та підтримує культуру чесності та етичної поведінки;
(ii) коли особи, які відповідають за корпоративне управління,	(ii) середовище контролю забезпечує належну основу

відокремлені від керівництва, незалежність і нагляд за системою внутрішнього контролю суб'єкта господарювання здійснюється особами, що відповідають за корпоративне управління; (iii) розподіл повноважень і відповідальності суб'єкта господарювання; (iv) як суб'єкт господарювання залучає, розвиває і утримує компетентних співробітників; і (v) як суб'єкт господарювання залучає окремих осіб до відповідальності за їх обов'язки по досягненню цілей системи внутрішнього контролю;	для інших компонентів системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання з урахуванням характеру і складності суб'єкта господарювання; і (iii) недоліки контролю, виявлені в середовищі контролю, підривають інші компоненти системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання

22 Аудитор повинен отримати уявлення про процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання, що відноситься до підготовки фінансової звітності, за допомогою виконання процедур оцінки ризиків, шляхом:	
(a) розуміння процесу суб'єкта господарювання для: (див. параграфи A109–A110) (i) ідентифікація бізнес-ризиків, що мають	та (b) оцінки того, чи відповідає процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання

		відношення до цілей фінансової звітності; (див. параграф А62)	обставинам суб'єкта господарювання з урахуванням його характеру і складності. (див. параграфи А111–А113)
	(ii)	оцінки значущості цих ризиків, включаючи ймовірність їх виникнення; і	
	(iii)	усунення цих ризиків;	

23. Якщо аудитор виявляє ризики суттєвих викривлень, які керівництво не змогло ідентифікувати, аудитор повинен:

(a) визначити, чи є які-небудь ризики такого роду, які, на думку аудитора, були б виявлені в процесі оцінки ризиків суб'єкта господарювання, і, якщо так, отримати уявлення про те, чому в процесі оцінки ризиків суб'єкта господарювання не вдалося виявити такі ризики істотних викривлень; і

(b) розглянути наслідки для оцінки аудитора в параграфі 22 (b).

Процес моніторингу системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання

24	Аудитор повинен отримати уявлення про процес суб'єкта господарювання з моніторингу системи внутрішнього контролю, що відноситься до підготовки фінансової звітності, за допомогою виконання процедур оцінки ризиків, шляхом: (див. параграфи А114–А115)		
	(a)	розуміння тих аспектів процесу суб'єкта господарювання, які стосуються:	та
		(i) поточних та окремих оцінок для моніторингу ефективності заходів контролю, а також ідентифікації та усунення ідентифікованих недоліків контролю; (див. параграфи А116-	(c) оцінки того, чи відповідає застосовний суб'єктом процес моніторингу системи внутрішнього контролю обставинам суб'єкта господарювання з урахуванням характеру і складності суб'єкта.

A117) і (ii) внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання, якщо він має місце, включаючи його характер, обов'язки і діяльність; (див. параграф A118) (b) розуміння джерел інформації, що використовується в процесах суб'єкта господарювання для моніторингу системи внутрішнього контролю, і основи, на якій керівництво вважає інформацію достатньо надійною для цієї мети; (див. параграфи A119–A120)	(див. параграфи A121–A122)

Інформаційна система та повідомлення інформації, а також заходи контролю (див. параграфи A123–A130)

Інформаційна система та повідомлення інформації

25	Аудитор повинен мати уявлення про інформаційну систему та повідомлення інформації суб'єкту господарювання, що мають відношення до підготовки фінансової звітності, за допомогою виконання процедур оцінки ризиків, шляхом: (див. параграф A131)	
	(a) розуміння діяльності суб'єкта господарювання з обробки інформації, включаючи її дані та інформацію, ресурси, які будуть використовуватися в такій діяльності, і політики, які визначають для значних класів операцій, залишків рахунків і	та (c) оцінка того, чи належним чином інформаційна система і засоби комунікації суб'єкта господарювання

розкриття інформації: (див. параграфи А132–А143) (i) як інформація проходить через інформаційну систему суб'єкта господарювання, в тому числі як: a. ініціюються транзакції і яким чином інформація про них реєструється, обробляється, коригується в міру необхідності, включається в головну бухгалтерську книгу і відображається у фінансових звітах; і b. інформація про події та умови, крім операцій, фіксується, обробляється і розкривається у фінансовій звітності;	підтримують підготовку фінансової звітності суб'єкта господарювання відповідно до застосовних принципів фінансової звітності. (див. параграф А146)
(ii) бухгалтерські записи, конкретні рахунки у фінансовій звітності та інші допоміжні записи, що відносяться до потоків інформації в інформаційній системі; (iii) процес фінансової звітності, який використовується для	

	підготовки фінансової звітності суб'єкта господарювання, включаючи розкриття інформації; і (iv) ресурси суб'єкта господарювання, включаючи ІТ-середовище, що відносяться до (a) (i)-(a) (iii) вище; (b) розуміння того, як суб'єкт господарювання повідомляє інформацію про важливі питання, які підтримують підготовку фінансової звітності, та пов'язані з цим обов'язки щодо подання звітності в інформаційній системі та інших компонентах системи внутрішнього контролю: (див. параграфи A144–A145) (i) між співробітниками всередині суб'єкта господарювання, в тому числі про те, як розподіляються ролі та обов'язки в області фінансової звітності; (ii) між керівництвом та особами, що відповідають за управління; і (iii) з зовнішніми сторонами, наприклад, з регулюючими органами;	

Заходи контролю

26. Аудитор повинен отримати уявлення про компонент заходів контролю шляхом виконання процедур оцінки ризиків шляхом: (див. параграфи A147–A157)	
(a) визначення заходів контролю, які усувають ризики суттєвих викривлень на рівні тверджень, у компоненті заходів контролю наступним чином: заходи контролю, спрямовані на усунення ризику, який визначений як значний ризик; (див. параграфи A158–A159) Заходи контролю над записами у журналах, включаючи нестандартні записи у журналі, що використовуються для реєстрації повторюваних, незвичайних операцій або коригувань; (див. параграфи A160–A161) Заходи контролю, для яких аудитор планує перевірити ефективність функціонування при визначенні характеру, часу та обсягу тестування по суті,	та (d) для кожного елемента контролю, зазначеного в підпунктах (a) або (c) (ii): (див. параграфи A175–A181) (i) оцінка того, чи захід контролю розроблено ефективно для усунення ризику істотних викривлень на рівні тверджень або для підтримки функціонування інших заходів контролю; і (ii) визначення того, чи захід контролю був реалізований шляхом виконання процедур на додаток до опитування персоналу суб'єкта господарювання.

яке має включати заходи контролю, спрямовані на усунення ризиків, для яких самі по собі процедури перевірки по суті не забезпечують достатніх належних аудиторських доказів; і (див. параграфи A162–A164)	
(iii) інші заходи контролю, які аудитор вважає придатними, щоб дозволити аудитору досягти цілей, зазначених у параграфі 13 щодо ризиків на рівні тверджень, заснованих на професійному судженні аудитора; (див. параграф A165) На основі заходів контролю, зазначених в (a), ідентифікуючи IT-додатки та інші аспекти IT-середовища суб'єкта господарювання, які схильні до ризиків, що виникають в результаті використання IT; (див. параграфи A166–A172) Для таких IT-додатків та інших аспектів IT-середовища, зазначених у (b), ідентифікуючи: (див. параграфи A173–A174)	

пов'язані з цим ризики, що виникають в результаті використання ІТ; і загальні заходи контролю ІТ суб'єкта господарювання, спрямовані на усунення таких ризиків;	

недоліки заходу контролю в системі внутрішнього контролю суб'єкта господарювання

27. Ґрунтуючись на оцінці аудитора кожного з компонентів системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, аудитор повинен визначити, чи були виявлені недоліки контролю. (див. параграфи А182–А183)

Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень (див. параграфи А184–А185)

Ідентифікація ризиків суттєвих викривлень

28. Аудитор повинен визначити ризики суттєвих викривлень та визначити, чи існують вони на: (див. параграфи А186–А192)

    (a) рівні фінансової звітності; (див. параграфи А193-А200) або

    (b) рівні затвердження для класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації. (див. параграф А201)

29. Аудитор повинен визначити відповідні твердження та пов'язані з ними важливі класи операцій, залишки рахунків та розкриття інформації. (див. параграфи А202–А204)

Оцінка ризиків суттєвих викривлень на рівні фінансової звітності

30. Щодо ідентифікованих ризиків суттєвих викривлень на рівні фінансової звітності аудитор повинен оцінити ризики і: (див. параграфи А193–А200)

    (a) визначити, чи впливають такі ризики на оцінку ризиків на рівні тверджень; і

    (b) оцінити характер і ступінь їх повсюдного впливу на фінансову звітність.

Оцінка ризиків суттєвих викривлень на рівні тверджень

Оцінка невід'ємного ризику (див. параграфи А205–А217)

31. Щодо ідентифікованих ризиків суттєвих викривлень на рівні тверджень аудитор повинен оцінити невід'ємний ризик шляхом оцінки ймовірності та величини викривлень. При цьому аудитор повинен враховувати, яким чином і в якій мірі:

    (a) невід'ємні фактори ризику впливають на схильність відповідних тверджень до викривлень; і

    (b) ризики суттєвих викривлень на рівні фінансової звітності впливають на оцінку невід'ємного ризику для ризиків суттєвих викривлень на рівні тверджень. (див. параграфи А215–А216)

32. Аудитор повинен визначити, чи є який-небудь з оцінених ризиків істотного викривлення значним ризиком. (див. параграфи А218–А221)

33. Аудитор повинен визначити, чи не можуть процедури по суті самі по собі забезпечити достатні належні аудиторські докази для будь-якого з ризиків істотних викривлень на рівні тверджень. (див. параграфи А222–А225)

Оцінка ризику контролю

34. Якщо аудитор планує перевірити ефективність функціонування заходів контролю, аудитор повинен оцінити ризик контролю. Якщо аудитор не планує перевіряти ефективність функціонування заходів контролю, оцінка аудитором ризику контролю повинна бути такою, щоб оцінка ризику суттєвих викривлень збігалася з оцінкою невід'ємного ризику. (див. параграфи А226–А229)

Оцінка аудиторських доказів, отриманих після проведення процедур оцінки ризиків

35. Аудитор повинен оцінити, чи забезпечують аудиторські докази, отримані в результаті процедур оцінки ризиків, належну основу для ідентифікації та оцінки ризиків істотних викривлень. Якщо ні, аудитор повинен виконувати додаткові процедури оцінки ризиків до тих пір, поки не будуть отримані аудиторські докази, що забезпечать таку основу. При ідентифікації та оцінці ризиків істотних викривлень аудитор повинен брати до уваги всі аудиторські докази, отримані в результаті процедур оцінки ризиків, незалежно від того, підтверджують вони твердження керівництва або суперечать їм. (див. параграфи А230–А232)

Класи операцій, залишки рахунків і розкриття інформації, які не є важливими, але є

істотними

36. Для істотних класів операцій, залишків рахунків або розкриття інформації, які не були визначені як важливі класи операцій, залишки рахунків або розкриття інформації, аудитор повинен оцінити, чи залишається визначення аудитора належним. (див. параграфи А233–А235)

Перегляд оцінки ризиків

37. Якщо аудитор отримує нову інформацію, яка не узгоджується з аудиторськими доказами, на яких аудитор спочатку засновував ідентифікацію або оцінку ризиків істотних викривлень, аудитор повинен переглянути ідентифікацію або оцінку. (див. параграф А236)

Документація

38. Аудитор повинен включати до аудиторської документації:[13] (див. параграф А237–А241)

    (a) обговорення між командою із завдання та прийняття важливих рішень;

    (b) ключові елементи розуміння аудитора відповідно до параграфів 19, 21, 22, 24 і 25; джерела інформації, з яких було отримано розуміння аудитора; і
    виконані процедури оцінки ризиків;

    (c) оцінку структури ідентифікованих заходів контролю та визначення того, чи були впроваджені такі заходи контролю відповідно до вимог параграфа 26; і

    (d) виявлені та оцінені ризики суттєвих викривлень на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень, включаючи суттєві ризики та ризики, для яких процедури по суті самі по собі не можуть надати достатні аудиторські докази, а також обґрунтування винесених суттєвих суджень.

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Визначення (див. параграф 12)

Твердження (див. параграф 12(а))

А1. Категорії тверджень використовуються аудиторами для розгляду різних типів потенційних викривлень, які можуть виникнути при ідентифікації, оцінці та реагуванні на ризики суттєвих викривлень. Приклади цих категорій тверджень описані в параграфі А190. Затвердження відрізняються від

[13] МСА 230, *«Аудиторська документація»*, параграфи 8-11 і А6-А7

письмових запевнень, передбачених МСА 580,[14] і використовуються для підтвердження певних питань або підтримки інших аудиторських доказів.

Заходи контролю (див. параграф 12(c))

A2. Заходи контролю вбудовані в компоненти системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

A3. Політика реалізується за допомогою дій персоналу всередині суб'єкта господарювання або за допомогою утримання персоналу від дій, які суперечили б такій політиці.

A4. Процедури можуть бути призначені за допомогою офіційної документації або інших способів передачі інформації керівництвом або особами, наділеними керівними повноваженнями, або можуть бути результатом поведінки, яка не запропонована, а скоріше обумовлена культурою суб'єкта господарювання. Процедури можуть бути застосовані через дії, дозволені ІТ-додатками, які використовуються суб'єктом господарювання, або передбачені іншими аспектами ІТ-середовища суб'єкта господарювання.

A5. Існує 2 види заходів контролю: прямі та непрямі. Прямі заходи контролю – це заходи контролю, які є досить точним для усунення ризиків істотних викривлень на рівні тверджень. Непрямі заходи контролю – це заходи контролю, які підтримують прямі заходи контролю.

Заходи контролю обробки інформації (див. параграф 12 (e))

A6. Ризики для цілісності інформації виникають через схильність до неефективної реалізації інформаційної політики суб'єкта господарювання, яка є політикою, що визначає інформаційні потоки, записи і процеси звітності в інформаційній системі суб'єкта господарювання. Заходи контролю обробки інформації – це процедури, які підтримують ефективну реалізацію інформаційної політики суб'єкта господарювання. Заходи контролю обробки інформації можуть бути автоматизованими (тобто вбудованими в ІТ-додатки) або виконуватись вручну (наприклад, засоби контролю введення або виведення) і можуть залежати від інших заходів контролю, включаючи інші заходи контролю обробки інформації або загальні заходи контролю ІТ.

Невід'ємні фактори ризику (див. параграф 12 (f))

У Додатку 2 викладено додаткові положення, що стосуються розуміння невід'ємних факторів ризику.

A7. Невід'ємні фактори ризику можуть бути якісними або кількісними і впливати на схильність до викривлень. Якісні невід'ємні фактори ризику, пов'язані з

[14] МСА 580, *«Письмові запевнення»*

підготовкою інформації, передбаченої застосовними принципами фінансової звітності, включають:

- складність;
- суб'єктивність;
- здатність до змін;
- невизначеність; або
- схильність до викривлення через упередженість керівництва або інших факторів ризику шахрайства в тій мірі, в якій вони впливають на невід'ємний ризик.

A8. Інші невід'ємні фактори ризику, які впливають на схильність до викривлення твердження про клас операцій, залишок рахунку або розкриття інформації, можуть включати:

- кількісну або якісну значимість класу операцій, залишку рахунку або розкриття інформації; або
- обсяг або відсутність однаковості у складі статей, що підлягають обробці по класу операцій або залишку рахунку, або які повинні відображатись в розкритті інформації.

Відповідні твердження (див. параграф 12 (h))

A9. Ризик суттєвого викривлення може бути пов'язаний з більш ніж одним твердженням, і в цьому випадку всі твердження, до яких відноситься такий ризик, є релевантними твердженнями. Якщо твердження не містить виявленого ризику суттєвих викривлень, то воно не є релевантним.

Значний ризик (див. параграф 12(l))

A10. Значимість може бути описана як відносна важливість питання, і аудитор оцінює її в контексті, в якому це питання розглядається. Що стосується невід'ємного ризику, значимість може розглядатися в контексті того, як і в якій мірі фактори невід'ємного ризику впливають на поєднання ймовірності виникнення викривлення і величину потенційного викривлення в разі, якщо це викривлення відбудеться.

Процедури оцінки ризиків та пов'язані з ними заходи (див. параграфи 13-18)

A11. Ідентифіковані та оцінені ризики суттєвих викривлень включають як ризики, спричинені шахрайством, так і ризики, спричинені помилкою, і обидва вони підпадають під дію цього МСА. Однак значимість шахрайства така, що в МСА 240 включено додаткові вимоги і рекомендації щодо процедур оцінки ризиків і пов'язаних з ними дій з отримання інформації, яка використовується для

ідентифікації та оцінки ризиків істотних викривлень внаслідок шахрайства.[15] Крім того, наступні МСА містять додаткові вимоги та рекомендації щодо ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень щодо конкретних питань або обставин:

- МСА 540 (переглянутий) [16]щодо бухгалтерських оцінок;
- МСА 550 щодо відносин та угод з пов'язаною стороною;
- МСА 570 (переглянутий)[17] щодо безперервності діяльності; і
- МСА 600[18] щодо фінансової звітності групи.

A12. Професійний скептицизм необхідний для критичної оцінки аудиторських доказів, зібраних при виконанні процедур оцінки ризиків, і допомагає аудитору зберігати пильність щодо аудиторських доказів, які не мають упередження щодо підтвердження існування ризиків або які можуть суперечити існуванню ризиків. Професійний скептицизм – це ставлення аудитора при винесенні професійних суджень, які потім служать основою для дій аудитора. Аудитор застосовує професійне судження при визначенні того, чи має аудитор аудиторські докази, які забезпечують належну основу для оцінки ризику.

A13. Застосування аудитором професійного скептицизму може включати наступне:

- перевірка суперечливої інформації та достовірності документів;
- розгляд відповідей на запити та іншої інформації, отриманої від керівництва та осіб, наділених керівними повноваженнями;
- уважність до умов, які можуть вказувати на можливі викривлення через шахрайство або помилки; і
- розгляд питання про те, чи підтверджують отримані аудиторські докази ідентифікацію та оцінку аудитором ризиків суттєвих викривлень з урахуванням характеру та обставин суб'єкта господарювання.

Чому важливо отримувати аудиторські докази неупереджено (див. параграф 13)

A14. Розробка та виконання процедур оцінки ризиків для отримання аудиторських доказів, що підтверджують ідентифікацію та оцінку ризиків суттєвих викривлень неупередженим чином, може допомогти аудитору у ідентифікації потенційно суперечливої інформації, що може допомогти аудитору проявити професійний скептицизм при ідентифікації та оцінці ризиків суттєвих

---

15 МСА 240, параграфи 12-27

16 МСА 540 (переглянутий), *«Аудит облікових оцінок та пов'язані з ними розкриття інформації»*

17 МСА 570 (переглянутий), *«Безперервність діяльності»*

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

викривлень.

Джерела аудиторських доказів (див. параграф 13)

A15. Розробка та виконання процедур оцінки ризиків для отримання аудиторських доказів неупередженим чином може включати отримання доказів з декількох джерел як всередині суб'єкта господарювання, так і за його межами. Однак аудитор не зобов'язаний проводити вичерпний пошук для ідентифікації всіх можливих джерел аудиторських доказів. На додаток до інформації з інших джерел[19], джерела інформації для процедур оцінки ризиків можуть включати:

- взаємодію з керівництвом, особами, що відповідають за корпоративне управління, та іншим ключовим персоналом суб'єкта господарювання, таким як внутрішні аудитори.
- прямо або побічно отриману інформацію від зовнішніх сторін, таких як регулюючі органи.
- загальнодоступну інформацію про суб'єкт господарювання, наприклад, прес-релізи, випущені суб'єктом господарювання, матеріали для аналітиків або нарад груп інвесторів, звіти аналітиків або інформація про торговельну діяльність.

Незалежно від джерела інформації аудитор розглядає актуальність і надійність інформації, яка буде використовуватися в якості аудиторських доказів відповідно до МСА 500.[20]

Можливість масштабування (див. параграф 13)

A16. Характер і обсяг процедур оцінки ризиків будуть варіюватися в залежності від характеру і обставин об'єкта господарювання (наприклад, формальність політики і процедур об'єкта господарювання, а також процесів і систем). Аудитор використовує професійне судження для визначення характеру та обсягу процедур оцінки ризиків, які потрібно виконати відповідно до вимог цього МСА.

A17. Хоча ступінь формалізації політики і процедур об'єкта господарювання, а також процесів і систем може варіюватися, аудитор, як і раніше, зобов'язаний отримати розуміння відповідно до параграфів 19, 21, 22, 24, 25 і 26.

---

[19] Див. параграфи A37 і A38.

[20] МСА 500, *«Аудиторські докази»*, параграф 7

Приклади:

Деякі об'єкти господарювання, в тому числі менш складні, і особливо об'єкти господарювання, власники яких можуть не мати встановлених структурованих процесів і систем (наприклад, процес оцінки ризиків або процес моніторингу системи внутрішнього контролю) або можуть мати встановлені процеси або системи з обмеженою документацією або не мати узгодженості в тому, як вони використовуються. Коли в таких системах і процесах відсутня формальність, аудитор все ж може мати можливість виконувати процедури оцінки ризиків шляхом спостереження і опитування.

Очікується, що інші об'єкти господарювання, як правило, більш складні, матимуть більш формалізовані та документовані політики та процедури. Аудитор може використовувати таку документацію при виконанні процедур оцінки ризиків.

A18. Характер і обсяг процедур оцінки ризиків, які необхідно виконати при першому виконанні завдання, можуть бути більш значними, ніж процедури для повторного завдання. У наступні періоди аудитор може зосередитися на змінах, що відбулися з попереднього періоду.

Типи процедур оцінки ризиків (див. параграф 14)

A19. У МСА 500 [21]роз'яснюються типи аудиторських процедур, які можуть бути виконані для отримання аудиторських доказів в результаті процедур оцінки ризиків і подальших аудиторських процедур. На характер, час і обсяг аудиторських процедур може вплинути той факт, що деякі бухгалтерські дані та інші докази доступні тільки в електронній формі або в певні моменти часу.[22] Аудитор може виконувати процедури по суті або тести заходів контролю відповідно до МСА 330 одночасно з процедурами оцінки ризиків, коли це ефективно. Отримані аудиторські докази, що підтверджують ідентифікацію та оцінку ризиків суттєвих викривлень, можуть також сприяти ідентифікації викривлень на рівні тверджень або оцінці ефективності функціонування заходів контролю.

A20. Незважаючи на те, що аудитор зобов'язаний виконати всі процедури оцінки ризиків, описані в параграфі 14, в ході отримання необхідного розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, застосовної основи фінансової звітності та системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання

---

[21] МСА 500, параграфи A14-A17 і A21-A25

[22] МСА 500, параграф A12

(див.параграфи 19-26), аудитор не зобов'язаний виконувати їх для кожного аспекту цього розуміння. Інші процедури можуть бути виконані, коли одержувана інформація може виявитися корисною для ідентифікації ризиків істотних викривлень. Прикладами таких процедур можуть бути запити зовнішнього юрисконсульта суб'єкта господарювання або зовнішніх наглядових органів або експертів з оцінки, які використовував суб'єкт господарювання.

Автоматизовані інструменти та методи (див. параграф 14)

A21. Використовуючи автоматизовані інструменти і методи, аудитор може виконувати процедури оцінки ризиків на великих обсягах даних (з книги обліку, допоміжних книг обліку або інших операційних даних), у тому числі для аналізу, перерахунків, повторної перевірки або вивірки.

Запити керівництва та інших осіб в суб'єкті господарювання (див. параграф 14(a))

Чому здійснюються запити до керівництва та інших осіб суб'єкта господарювання

A22. Інформація, отримана аудитором для забезпечення належної основи для ідентифікації та оцінки ризиків, а також розробки подальших аудиторських процедур, може бути отримана за допомогою запитів керівництва та осіб, відповідальних за фінансову звітність.

A23. Запити керівництва та осіб, відповідальних за фінансову звітність, а також інших відповідних осіб суб'єкта господарювання та інших співробітників з різними рівнями повноважень пропонують аудитору різні точки зору при ідентифікації та оцінці ризиків істотних викривлень.

Приклади:

- Запити, спрямовані особам, наділеним керівними повноваженнями, можуть допомогти аудитору зрозуміти ступінь нагляду з боку осіб, наділених керівними повноваженнями, за підготовкою фінансової звітності керівництвом. МСА 260 (переглянутий) [23]визначає важливість ефективної двосторонньої передачі інформації для надання аудитору допомоги в отриманні інформації від осіб, наділених керівними повноваженнями в цьому відношенні.
- Запити співробітників, відповідальних за ініціювання, обробку або облік складних або незвичайних операцій, можуть допомогти аудитору оцінити доцільність вибору і застосування певної облікової політики.
- Запити для штатного юрисконсультанта можуть містити інформацію з

[23] МСА 260 (переглянутий), *«Передача інформації особам, що відповідають за управління»,* (див. параграф 4 (b)

таких питань, як судові розгляди, дотримання законів і нормативних актів, інформацію про шахрайство або підозру в шахрайстві, що стосується суб'єкта господарювання, гарантій, зобов'язання після продажу, домовленостей (наприклад, про спільні підприємства) з діловими партнерами і значення договірних умов.

- Запити, спрямовані персоналу відділу маркетингу або продажів, можуть надати інформацію про зміни в маркетингових стратегіях суб'єкта господарювання, тенденції продажів або договірні угоди з його клієнтами.
- Запити, направлені до відділу управління ризиками (або запити осіб, які виконують такі функції), можуть містити інформацію про операційні та нормативні ризики, які можуть вплинути на фінансову звітність.
- Запити, призначені IT-персоналу, можуть містити інформацію про зміни в системі, збої системи або управління або інші ризики, пов'язані з IT.

Положення, що стосуються суб’єктів господарювання державного сектору

A24. При здійсненні запитів тих, хто може мати інформацію, яка може допомогти у ідентифікації ризиків істотних викривлень, аудитори суб'єктів господарювання державного сектора можуть отримувати інформацію з додаткових джерел, наприклад, від аудиторів, які беруть участь в аудитах ефективності або інших аудитах, пов'язаних з суб'єктом господарювання.

Запити відділу внутрішнього аудиту

У Додатку 4 викладено положення щодо діяльності внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання.

Причини надсилання запитів до відділу внутрішнього аудиту (якщо такий відділ існує)

A25. Якщо суб'єкт господарювання має відділ внутрішнього аудиту, запити відповідних осіб з відділу можуть допомогти аудитору в розумінні суб'єкта господарювання та його середовища, а також системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, у ідентифікації та оцінці ризиків.

Положення, що стосуються суб’єктів господарювання державного сектору

A26. Аудитори суб'єктів господарювання державного сектора часто мають додаткові обов'язки щодо внутрішнього контролю і дотримання застосовних законів і нормативних актів. Запити відповідних осіб з відділу внутрішнього аудиту можуть сприяти у ідентифікації ризику істотного недотримання

застосовних законів і нормативних актів, а також ризику недоліків заходу контролю, пов'язаних з фінансовою звітністю.

Аналітичні процедури (див. параграф 14 (b))

Чому аналітичні процедури виконуються як процедура оцінки ризиків

A27. Аналітичні процедури допомагають виявляти невідповідності, незвичайні операції або події, а також суми, співвідношення і тенденції, що вказують на питання, які можуть мати наслідки для аудиту. Виявлені незвичайні або несподівані взаємозв'язки можуть допомогти аудитору у ідентифікації ризиків істотних викривлень, особливо ризиків істотних викривлень внаслідок шахрайства.

A28. Таким чином, аналітичні процедури, що виконуються в якості процедур оцінки ризиків, можуть допомогти у ідентифікації та оцінці ризиків істотних викривлень шляхом ідентифікації аспектів суб'єкта господарювання, про які аудитор не знав, або розуміння того, як невід'ємні фактори ризику, такі як зміни, впливають на схильність тверджень до викривлень.

Типи аналітичних процедур

A29. Аналітичні процедури, що виконуються в якості процедур оцінки ризиків, можуть:

- Включати як фінансову, так і нефінансову інформацію, наприклад, взаємозв'язок між продажами і метражем торгових площ або обсягом проданих товарів (нефінансова інформація).
- Використовувати агреговані дані на високому рівні. Відповідно, результати цих аналітичних процедур можуть дати загальне початкове уявлення про ймовірність істотного викривлення.

Приклад:

При аудиті багатьох суб'єктів господарювання, у тому числі з менш складними бізнес-моделями і процесами і менш складною інформаційною системою, аудитор може виконати просте порівняння інформації, такої як зміна проміжних або щомісячних залишків рахунків в порівнянні з залишками за попередні періоди, щоб ідентифікувати області з потенційно вищим рівнем ризику.

A30. Цей МСА стосується використання аудитором аналітичних процедур як процедур оцінки ризиків. МСА 520 [24]стосується використання аудитором аналітичних процедур як процедур по суті («аналітичні процедури по суті»)

[24] МСА 520, *«Аналітичні процедури»*

та відповідальності аудитора за виконання аналітичних процедур ближче до кінця аудиту. Відповідно, аналітичні процедури, що виконуються в якості процедур оцінки ризиків, не потрібно виконувати відповідно до вимог МСА 520. Однак вимоги і матеріали щодо застосування МСА 520 можуть бути корисним керівництвом для аудитора при виконанні аналітичних процедур в рамках процедур оцінки ризиків.

Автоматизовані інструменти та методи

A31. Аналітичні процедури можуть бути виконані з використанням ряду автоматизованих інструментів або методів. Застосування автоматизованих аналітичних процедур до даних може називатися аналізом даних.

Приклад:

Аудитор може використовувати електронну таблицю для порівняння фактичних зареєстрованих сум з бюджетними сумами або може виконати більш складну процедуру, витягуючи дані з інформаційної системи суб'єкту господарювання та додатково аналізуючи ці дані з використанням методів візуалізації для визначення класів операцій, залишків рахунків або розкриття інформації, для яких потрібні додаткові спеціальні процедури оцінки ризиків можуть бути виправдані.

Спостереження та перевірка (див. параграф 14(c))

Чому спостереження та перевірка проводяться в якості процедур оцінки ризиків

A32. Спостереження та перевірка можуть підтверджувати або суперечити запитам керівництва та інших осіб, а також можуть надавати інформацію про суб'єкт і його середовище.

Можливість масштабування

A33. Якщо політика або процедури не задокументовані або суб'єкт господарювання має менш формалізовані заходи контролю, аудитор все ж може отримати деякі аудиторські докази, що підтверджують ідентифікацію та оцінку ризиків істотних викривлень, шляхом спостереження або перевірки ефективності заходів контролю.

Приклади:

- Аудитор може отримати уявлення про заходи контролю підрахувавши запаси, навіть якщо вони не були задокументовані суб'єктом господарювання, шляхом безпосереднього

спостереження.

- Аудитор має змогу спостерігати за розподілом обов'язків.
- Аудитор має змогу спостерігати за введенням паролів.

Спостереження та перевірка як процедури оцінки ризиків

A34. Процедури оцінки ризику можуть включати спостереження за або перевірку:

- діяльності суб'єкта господарювання;
- внутрішніх документів (такі як бізнес-плани та стратегії), звітів та посібників з внутрішнього контролю;
- звітів, підготовлених керівництвом (наприклад, щоквартальні управлінські звіти та проміжні фінансові звіти) та особами, наділеними керівними повноваженнями (наприклад, протоколи засідань ради директорів);
- приміщень та виробничих потужностей суб'єктів господарювання;
- інформації, отриманої із зовнішніх джерел, таких як торгові та економічні журнали обліку; звітів аналітиків, банків або рейтингових агентств; нормативних або фінансових публікацій; або інших зовнішніх документів про фінансові показники суб'єкта господарювання (наприклад, ті, що згадано в параграфі A79);
- поведінкою та діями керівництва або осіб, наділених керівними повноваженнями (наприклад, спостереження за засіданням комітету з аудиту).

Автоматизовані інструменти та методи

A35. Для спостереження або перевірки, зокрема активів, можуть також використовуватися автоматизовані інструменти або методи, наприклад, засоби дистанційного спостереження (наприклад, безпілотний літальний апарат).

Положення, що стосуються суб’єктів господарювання державного сектору

A36. Процедури оцінки ризиків, що виконуються аудиторами суб'єктів господарювання державного сектора, можуть також включати спостереження і перевірку документів, підготовлених керівництвом для законодавчих органів, наприклад документів, пов'язаних з обов'язковою звітністю про результати діяльності.

Інформація з інших джерел (див. параграф 15)

Чому аудитор розглядає інформацію з інших джерел

A37. Інформація, отримана з інших джерел, може мати відношення до ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень, надаючи інформацію та розуміння про:

- характер суб'єкта господарювання та його бізнес-ризики, а також те, що могло змінитися в порівнянні з попередніми періодами;
- чесність і етичні цінності керівництва та осіб, наділених керівними повноваженнями, які також можуть мати відношення до розуміння аудитором середовища контролю;
- застосовну систему фінансової звітності та її застосування до характеру і обставин суб'єкта господарювання.

Інші відповідні джерела

A38. До інших відповідних джерел інформації входять:

- процедури аудитора щодо прийняття або продовження стосунків з клієнтом або аудиторського завдання відповідно до МСА 220, включаючи зроблені за ними висновки;[25]
- інші завдання, які виконує партнер із завдання для суб'єкта господарювання. Партнер із завдання міг отримати інформацію, що стосується аудиту, в тому числі про суб'єкт господарювання і його середовище, при виконанні інших завдань для суб'єкта. Такі завдання можуть включати завдання за узгодженими процедурами або інші завдання з аудиту або із засвідчення, включаючи завдання щодо задоволення додаткових вимог до звітності в певній юрисдикції.

Інформація з попереднього досвіду аудитора в суб'єкті господарювання та попередніх аудитів (див. параграф 16)

Чому інформація з попередніх аудитів важлива для поточного аудиту?

A39. Попередній досвід роботи аудитора з суб'єктом господарювання та аудиторські процедури, виконані в ході попередніх аудитів, можуть надати аудитору інформацію, яка має відношення до визначення аудитором характеру та обсягу процедур оцінки ризиків, а також до ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень.

Характер інформації, отриманої в ході проведення попередніх аудитів

---

[25] МСА 220, *«Контроль якості аудиту фінансової звітності»,* параграф 12

A40. Попередній досвід роботи аудитора з суб'єктом господарювання та аудиторські процедури, виконані в ході попередніх аудитів, можуть надати аудитору інформацію про:

- попередні викривлення і чи були вони своєчасно виправлені;
- характер суб'єкта господарювання та його середовище, а також систему внутрішнього контролю суб'єкта (включаючи недоліки контролю);
- істотні зміни, яких суб'єкт господарювання або його діяльність, можливо, зазнали у попередній фінансовий період;
- ті конкретні типи операцій та інші події або залишки рахунків (і пов'язані з ними розкриття інформації), в яких аудитор зіткнувся з труднощами при виконанні необхідних аудиторських процедур, наприклад, через їх складність.

A41. Аудитор повинен визначити, чи залишається інформація, отримана з попереднього досвіду роботи аудитора з суб'єктом господарювання і з аудиторських процедур, виконаних в ході попередніх аудитів, актуальною і надійною, якщо аудитор має намір використовувати цю інформацію в поточному аудиті. Якщо характер або обставини суб'єкта господарювання змінилися або було отримано нову інформацію, інформація за попередні періоди може втратити свою актуальність або надійність для поточного аудиту. Щоб визначити, чи відбулися зміни, які можуть вплинути на актуальність або надійність такої інформації, аудитор може зробити запити і виконати інші відповідні аудиторські процедури, такі як покрокові перевірки відповідних систем. Якщо інформація недостовірна, аудитор може розглянути можливість виконання додаткових процедур, які відповідають обставинам.

Обговорення команди із завдання (див. параграфи 17-18)

Чому команда із завдання повинна обговорювати використання застосовних принципів фінансової звітності та схильність фінансової звітності суб'єкта господарювання до суттєвих викривлень

A42. Обговорення між командою із завдання про використання застосовних принципів фінансової звітності та схильності фінансової звітності суб'єкта господарювання до істотних викривлень:

- надає можливість більш досвідченим членам команди із завдання, включаючи партнера із завдання, поділитися своїми міркуваннями, заснованими на їх знаннях про суб'єкт господарювання; Обмін інформацією сприяє кращому розумінню питання всіма членами команди із завдання;
- дозволяє членам команди із завдання обмінюватися інформацією про бізнес-ризики, яким піддається суб'єкт господарювання, про те, як невід'ємні фактори ризику можуть вплинути на схильність класів

операцій, залишків рахунків і розкриття інформації до викривлень, а також про те, як і де фінансова звітність може бути схильна до суттєвих викривлень через шахрайство або помилки;

- допомагає членам команди із завдання краще зрозуміти потенціал істотного викривлення фінансової звітності в конкретних областях, покладених на них, і зрозуміти, як результати виконуваних ними аудиторських процедур можуть вплинути на інші аспекти аудиту, включаючи рішення про характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур; Зокрема, обговорення допомагає членам команди із завдання в подальшому розгляді суперечливої інформації на основі власного розуміння кожним членом характеру і обставин суб'єкта господарювання;

- забезпечує основу, на якій члени команди із завдання обмінюються новою інформацією, отриманою в ході аудиту, яка може вплинути на оцінку ризиків істотних викривлень або аудиторські процедури, що виконуються для усунення цих ризиків.

МСА 240 вимагає, щоб при обговоренні в команді із задання особлива увага приділялася тому, як і де фінансова звітність суб'єкта господарювання може бути схильна до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, в тому числі яким чином може статися шахрайство.[26]

A43. Професійний скептицизм необхідний для критичної оцінки аудиторських доказів, а активне і відкрите обговорення в команді із завдання, в тому числі при проведенні періодичних аудитів, може привести до поліпшення ідентифікації та оцінки ризиків істотних викривлень. Іншим результатом обговорення може бути те, що аудитор визначає конкретні області аудиту, щодо яких прояв професійного скептицизму може бути особливо важливим, і може призвести до залучення більш досвідчених членів команди із завдання, що володіють відповідною кваліфікацією для участі у виконанні аудиторських процедур, пов'язаних з цими областями.

Можливість масштабування

A44. Коли завдання виконується однією особою, наприклад одним практикуючим фахівцем (тобто коли обговорення в команді із завданням неможливе), розгляд питань, зазначених у параграфах A42 і A46, тим не менш, може допомогти аудитору визначити, де можуть існувати ризики суттєвих викривлень.

A45. Коли завдання виконує велика команда із завдання, наприклад, для проведення аудиту фінансової звітності групи, не завжди необхідно або практично, щоб в одне обговорення було залучено всіх учасників (наприклад,

[26] МСА 240, параграф 16

при проведенні аудиту в декількох місцях), а також не обов'язково, щоб всі учасники команди із завдання були проінформовані про всі рішення, прийняті в ході обговорення. Партнер із завдання може обговорювати питання з ключовими членами команди із завдання, в тому числі, якщо вважатиме це доцільним, з тими, хто володіє конкретними навичками або знаннями, і з тими, хто відповідає за аудит компонентів, делегуючи обговорення іншим, беручи до уваги передачу інформації, яка вважається необхідною для всієї команди із завдання. Може виявитися корисним план передачі інформації, узгоджений партнером із завдання.

Обговорення розкриття інформації в застосовній системі фінансової звітності

A46. В рамках обговорення між командою із завдання, розгляд вимог до розкриття інформації, передбачених застосовними принципами фінансової звітності, допомагає на ранніх стадіях аудиту виявити, де можуть існувати ризики істотних викривлень щодо розкриття інформації, навіть в обставинах, коли застосовні принципи фінансової звітності вимагають тільки спрощеного розкриття інформації. Питання, які може обговорити команда із завдань, включають:

- зміни у вимогах до фінансової звітності, які можуть призвести до суттєвого нового або переглянутого розкриття інформації;
- зміни в середовищі, фінансовому стані або діяльності суб'єкта господарювання, які можуть призвести до істотного нового або переглянутого розкриття інформації, наприклад, значне об'єднання бізнесу в період, що перевіряється;
- розкриття інформації, для якої отримання достатніх належних аудиторських доказів у минулому могло бути утруднено; і
- розкриття інформації з складних питань, у тому числі пов'язаних зі значним судженням керівництва щодо того, яку інформацію слід розкривати.

Положення, що стосуються суб’єктів господарювання державного сектору

A47. В рамках обговорення аудиторами суб'єктів господарювання державного сектора командою із завдання можуть бути також розглянуті будь-які додаткові ширші цілі і пов'язані з ними ризики, що випливають з мандата або зобов'язань з аудиту для суб'єктів господарювання державного сектора.

Отримання уявлення про суб'єкт господарювання та його середовище, застосовну структуру фінансової звітності та систему внутрішнього контролю

суб'єкта господарювання (див. параграфи 19-27)

> **У Додатках 1-6** викладено додаткові положення, що стосуються отримання уявлення про суб'єкт господарювання та його середовище, застосовну систему фінансової звітності та систему внутрішнього контролю суб'єкта.

Отримання необхідного розуміння (див. параграфи 19-27)

A48. Отримання розуміння про суб'єкта господарювання і його середовище, застосовну структуру фінансової звітності та систему внутрішнього контролю суб'єкта є динамічним і повторюваним процесом збору, оновлення та аналізу інформації, який триває протягом усього періоду аудиту. Отже, очікування аудитора можуть змінюватися в міру отримання нової інформації.

A49. Розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, а також застосовних принципів фінансової звітності може також допомогти аудитору у формуванні початкових очікувань щодо класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації, які можуть бути значущими класами операцій, залишками рахунків та розкриттями інформації. Ці очікувані суттєві категорії операцій, залишки рахунків та розкриття інформації створюють основу для розуміння аудитором інформаційної системи суб'єкта господарювання.

Для чого потрібно розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, а також застосовних принципів фінансової звітності (див. параграфи 19-20)

A50. Розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, а також застосовної основи фінансової звітності допомагає аудитору зрозуміти події та умови, що мають відношення до суб'єкта, і визначити, як невід'ємні фактори ризику впливають на схильність тверджень до викривлень при підготовці фінансової звітності, відповідно до застосовних рамок фінансової звітності і ступеню. Така інформація встановлює систему відліку, в рамках якої аудитор виявляє і оцінює ризики суттєвих викривлень. Ця система відліку також допомагає аудитору у плануванні аудиту та застосуванні професійного судження та скептицизму протягом усього аудиту, наприклад, при:

- ідентифікації та оцінці ризиків істотного викривлення фінансової звітності відповідно до МСА 315 (переглянутий у 2019 році) або інших відповідних стандартів (наприклад, щодо ризиків шахрайства відповідно до МСА 240 або при ідентифікації або оцінці ризиків, пов'язаних з бухгалтерськими оцінками відповідно до МСА 540 (переглянутий));
- виконанні процедур, що допомагають ідентифікувати випадки недотримання законів і нормативних актів, які можуть мати істотний

вплив на фінансову звітність відповідно до МСА 250;[27]

- оцінці того, чи містить фінансова звітність адекватне розкриття інформації відповідно до МСА 700 (переглянутий);[28]
- визначенні суттєвості або важливості результатів діяльності відповідно до МСА 320; [29] або
- розгляді доцільності вибору та застосування облікової політики, а також адекватності розкриття інформації у фінансовій звітності.

A51. Розуміння аудитором суб'єкта господарювання і його середовища, а також застосовних принципів фінансової звітності також інформує аудитора про те, як аудитор планує і виконує подальші аудиторські процедури, наприклад, при:

- розробці очікувань для використання при виконанні аналітичних процедур відповідно до МСА 520;[30]
- розробці та виконанні подальших аудиторських процедур для отримання достатніх належних аудиторських доказів відповідно до МСА 330; і
- оцінці достатності і доречності отриманих аудиторських доказів (наприклад, що стосуються допущень або усних і письмових запевнень керівництва).

Можливість масштабування

A52. Характер та ступінь необхідного розуміння є предметом професійного судження аудитора і варіює він від суб'єкта до суб'єкта залежно від характеру і обставин суб'єкта, включаючи:

- розмір та складність суб'єкта господарювання, включаючи його ІТ-середовище;
- попередній досвід роботи аудитора з суб'єктом господарювання;
- характер систем і процесів суб'єкта господарювання, включаючи те, формалізовані вони чи ні; і
- характер і форму документації суб'єкта господарювання.

A53. Процедури оцінки ризиків аудитора для отримання необхідного розуміння можуть бути меншими при аудиті менш складних організацій і більшими у

---

27 МСА 250 (переглянутий), *«Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності»,* параграф 14

28 МСА 700 (переглянутий), *«Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»,* параграф 13 (e)

29 МСА 320, *«Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»* , параграфи 10-11

30 МСА 520, параграф 5

випадку з більш складними суб'єктами господарювання. Очікується, що глибина розуміння, яку потребує аудитор, буде меншою за ту, якою володіє керівництво при управлінні суб'єктом господарювання.

A54. Деякі системи фінансової звітності дозволяють невеликим суб'єктам господарювання надавати більш просту і менш детальну інформацію у фінансових звітах. Однак це не звільняє аудитора від обов'язку отримати уявлення про суб'єкт господарювання та його середовище, а також про застосовну систему фінансової звітності в тому вигляді, в якому вона застосовується до суб'єкта.

A55. Використання ІТ суб'єктом господарювання, а також характер і масштаби змін в ІТ-середовищі також можуть вплинути на спеціальні навички, необхідні для надання допомоги в отриманні необхідного розуміння.

Суб'єкт господарювання та його середовище (див. параграф 19(a))

Організаційна структура суб'єкта господарювання, власність та управління, а також бізнес-модель (див. параграф 19 (a) (i))

Організаційна структура та форма власності суб'єкта господарювання

A56. Розуміння організаційної структури і форми власності суб'єкта господарювання може дозволити аудитору розібратися в таких питаннях, як:

- складність структури суб'єкта господарювання;

Приклад:

Суб'єкт господарювання може бути єдиним суб'єктом господарювання або структура суб'єкта господарювання може включати дочірні компанії, підрозділи або інші компоненти в декількох місцях. Крім того, правова структура може відрізнятися від операційної структури. Складні структури часто вносять фактори, які можуть призвести до підвищеної сприйнятливості до ризиків суттєвих викривлень. Такі питання можуть включати в себе питання про те, чи належним чином враховується добра воля, спільні підприємства, інвестиції або підприємства спеціального призначення і чи було зроблено належне розкриття таких питань у фінансовій звітності.

- право власності та відносини між власниками та іншими фізичними або юридичними особами, включаючи пов'язані сторони; Це розуміння може допомогти у визначенні того, чи були операції з пов'язаними сторонами належним чином ідентифіковані, враховані та належним чином розкриті у фінансових звітах.[31]

[31] МСА 550 встановлює вимоги і містить рекомендації щодо положень аудитора, що стосуються

- різниця між власниками, особами, відповідальними за управління, та управлінням;

Приклад:

У менш складних суб'єктах господарювання власники суб'єкта господарювання можуть бути залучені в управління суб'єктом господарювання, тому відмінності практично відсутні. На відміну від цього, наприклад, в деяких компаніях, включених до переліку, може існувати чітка відмінність між керівництвом, власниками суб'єкта господарювання та особами, що відповідають за управління.[32]

- структура і складність ІТ-середовища суб'єкта господарювання;

Приклад:

Юридична особа може:

- Мати декілька застарілих ІТ-систем в різних компаніях, які погано інтегровані, що сприяє формуванню складного ІТ-середовища.
- Використовувати зовнішніх або внутрішніх постачальників послуг для різних аспектів свого ІТ-середовища (наприклад, передавати хостинг свого ІТ-середовища на аутсорсинг третій стороні або використовувати загальний сервісний центр для централізованого управління ІТ-процесами в групі).

Автоматизовані інструменти та методи

A57. Аудитор може використовувати автоматизовані інструменти та методи для розуміння потоків транзакцій та обробки в рамках аудиторських процедур для розуміння інформаційної системи. Результатом цих процедур може бути те, що аудитор отримує інформацію про організаційну структуру суб'єкта господарювання або про тих, з ким суб'єкт господарювання веде бізнес (наприклад, про постачальників, клієнтів, пов'язаних сторін).

Положення, що стосуються суб’єктів господарювання державного сектору

A58. Належність до суб'єкта господарювання державного сектора може не мати такого ж значення, як у приватному секторі, оскільки рішення, що стосуються суб'єкта господарювання, можуть прийматися поза суб'єктом господарювання в результаті політичних процесів. Таким чином, керівництво може не мати

пов'язаних сторін.

32 МСА 260 (переглянутий), параграфи А1 і А2, містять рекомендації щодо визначення осіб, наділених керівними повноваженнями, і роз'яснюють, що в деяких випадках деякі або всі особи, наділені керівними повноваженнями, можуть бути залучені в управління суб'єктом господарювання.

контролю над певними прийнятими рішеннями. Питання, які можуть мати відношення до справи, включають розуміння здатності суб'єкта господарювання приймати односторонні рішення і здатності інших суб'єктів державного сектора контролювати або впливати на мандат і стратегічний напрямок суб'єкта господарювання.

Приклад:

Суб'єкт господарювання державного сектора може підпадати під дію законів або інших директив органів влади, які вимагають від неї отримання схвалення від сторін, зовнішніх по відношенню до суб'єкта господарювання, її стратегії і цілей до їх реалізації. Таким чином, питання, пов'язані з розумінням правової структури суб'єкта господарювання, можуть включати застосовні закони і нормативні акти, а також класифікацію суб'єкта господарювання (тобто чи є суб'єкт господарювання міністерством, департаментом, агентством або іншим типом суб'єкта господарювання).

Управління

Чому аудитор отримує уявлення про управління

A59. Розуміння системи управління суб'єктом господарювання може допомогти аудитору зрозуміти здатність суб'єкта господарювання забезпечувати належний нагляд за своєю системою внутрішнього контролю. Однак таке розуміння може також свідчити про недоліки, які можуть вказувати на підвищення схильності фінансової звітності суб'єкта господарювання до ризиків істотних викривлень.

Розуміння системи управління суб'єкта господарювання

A60. Питання, які можуть мати значення для розгляду аудитором при отриманні розуміння управління суб'єктом господарювання, включають:

- незалежно від того, чи бере участь хто-небудь або всі особи, наділені керівними повноваженнями, в управлінні суб'єктом господарювання;
- наявність (і відокремлення) невиконавчої ради, якщо така є, від виконавчого керівництва;
- чи займають особи, наділені керівними повноваженнями, посади, які є невід'ємною частиною юридичної структури суб'єкта господарювання, наприклад, посади директорів;
- існування підгруп осіб, наділених керівними повноваженнями, таких як комітет з аудиту, та обов'язки такої групи;
- обов'язки осіб, наділених керівними повноваженнями, з нагляду за

фінансовою звітністю, включаючи затвердження фінансових відомостей.

Бізнес-модель суб'єкта господарювання

У Додатку 1 викладено додаткові положення для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його бізнес-моделі, а також додаткові положення для аудиту суб'єкта господарювання спеціального призначення.

Чому аудитор отримує уявлення про бізнес-модель суб'єкта господарювання

A61. Розуміння цілей, стратегії та бізнес-моделі суб'єкта господарювання допомагає аудитору зрозуміти суб'єкт господарювання на стратегічному рівні і зрозуміти бізнес-ризики, які приймає на себе суб'єкт господарювання і з якими вона стикається. Розуміння бізнес-ризиків, які впливають на фінансову звітність, допомагає аудитору у ідентифікації ризиків істотних викривлень, оскільки більшість бізнес-ризиків в кінцевому підсумку матимуть фінансові наслідки і, отже, вплив на фінансову звітність.

Приклад:

Бізнес-модель суб'єкта господарювання може ґрунтуватися на використанні ІТ по-різному:

- суб'єкт господарювання продає взуття у фізичному магазині і використовує вдосконалену систему обліку запасів і торгових точок для обліку продажу взуття; або
- суб'єкт господарювання продає взуття онлайн, тому всі операції з продажу обробляються з допомогою ІТ, включаючи ініціювання транзакцій через веб-сайт.

Для обох суб'єктів господарювання бізнес-ризики, що виникають через істотну різницю в бізнес-моделях, будуть сильно відрізнятися, незважаючи на те, що обидва суб'єкта господарювання продають взуття.

Розуміння бізнес-моделі суб'єкта господарювання

A62. Не всі аспекти бізнес-моделі мають відношення до розуміння аудитора. Бізнес-ризики ширші, ніж ризики суттєвого викривлення фінансової звітності, хоча бізнес-ризики включають в себе останні. Аудитор не несе відповідальності за розуміння або ідентифікацію всіх бізнес-ризиків, оскільки не всі бізнес-ризики породжують ризики істотних викривлень.

A63. Бізнес-ризики, що підвищують схильність до ризиків істотних викривлень, можуть виникнути в результаті:

- неправильних цілей або стратегій, неефективного виконання стратегій, зміни або ускладнення;
- нездатність визнати необхідність змін може також призвести до виникнення бізнес-ризику, наприклад, через:
    - розробку нових продуктів або послуг, які можуть бути невдалими;
    - ринок, який, навіть якщо він успішно розвивається, недостатній для підтримки продукту або послуги; або
    - недоліки в продукті або послузі, які можуть призвести до юридичної відповідальності та репутаційного ризику.
- стимулювання та тиску на керівництво, що може призвести до навмисної або ненавмисної упередженості керівництва і, отже, вплинути на обґрунтованість істотних припущень і очікувань керівництва або осіб, наділених керівними повноваженнями.

A64. Приклади питань, які аудитор може розглянути при отриманні розуміння бізнес-моделі, цілей, стратегій суб'єкта господарювання та пов'язаних з ними бізнес-ризиків, які можуть призвести до ризику істотного викривлення фінансової звітності, включають:

- зміни в галузі, такі як брак персоналу або досвіду для реагування на зміни в галузі;
- нові продукти та послуги, які можуть призвести до збільшення відповідальності за продукт;
- розширення бізнесу суб'єкта господарювання, і попит, який не був точно оцінений;
- нові вимоги до бухгалтерського обліку у разі неповного або неналежного виконання;
- нормативні вимоги, що призводять до збільшення юридичних ризиків;
- поточні та перспективні потреби у фінансуванні, такі як втрата фінансування через нездатність суб'єкта господарювання виконати вимоги;
- використання ІТ, наприклад впровадження нової ІТ-системи, яка вплине як на операції, так і на фінансову звітність; або
- наслідки реалізації стратегії, зокрема будь-які наслідки, які призведуть до нових вимог до бухгалтерського обліку.

A65. Зазвичай керівництво визначає бізнес-ризики і розробляє підходи до їх усунення. Такий процес оцінки ризиків є частиною системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання і обговорюється в параграфі 22 і

параграфах А109–А113.

Положення, що стосуються суб’єктів господарювання державного сектору

А66. Суб'єкти господарювання, що працюють у державному секторі, можуть створювати та надавати цінність різними способами для тих, хто створює цінність для власників, але все одно має конкретну «бізнес-модель». Аудитори державного сектору можуть отримати інформацію про те, що має відношення до бізнес-моделі суб'єкта господарювання, а саме:

- інформацію про певні державні заходи, включаючи відповідні програми;
- цілі та стратегії програми, включаючи елементи державної політики.

А67. У випадку аудиту суб'єктів господарювання державного сектора на «цілі управління» можуть впливати вимоги продемонструвати публічну підзвітність. Аудит може включати цілі, що мають підтвердження в законодавстві, нормативних актах або інших документах.

Галузеві, нормативні та інші зовнішні фактори (див. параграф 19 (а) (ii))

Галузеві фактори

А68. Відповідні галузеві фактори включають галузеві умови, такі як конкурентне середовище, відносини з постачальниками та клієнтами, а також технологічні розробки. До переліку питань, які аудитор може розглянути, входять наступні:

- ринок і конкуренція, включаючи попит, потужність і цінову конкуренцію;
- циклічна або сезонна активність;
- технологія продукту, що відноситься до продуктів суб'єкта господарювання;
- енергопостачання та вартість.

А69. Галузь, в якій працює суб'єкт господарювання, може призвести до виникнення специфічних ризиків суттєвих викривлень, обумовлених характером бізнесу або ступенем регулювання.

Приклад:

У будівельній галузі довгострокові контракти можуть включати значні оцінки доходів і витрат, що створює ризики істотного викривлення. У таких випадках важливо, щоб до складу команди із завдання входили члени, що мають достатні знання та досвід.[33]

---

[33] МСА 220, параграф 14

Регулюючі фактори

A70. Відповідні регулюючі фактори включають регулююче середовище. Нормативно-правова база включає в себе, серед іншого, застосовну систему фінансової звітності, а також правове і політичне середовище і будь-які зміни в ньому. До переліку питань, які аудитор може розглянути, входять наступні:

- нормативна база для регульованої галузі, наприклад, пруденційні вимоги, включаючи відповідне розкриття інформації;
- законодавство і нормативні акти, які істотно впливають на діяльність суб'єкта господарювання, наприклад, трудове законодавство і нормативні акти;
- податкове законодавство та нормативні акти;
- державна політика, що впливає в даний час на ведення бізнесу суб'єкта господарювання, така як грошово-кредитна політика, включаючи валютний контроль, податково-бюджетна політика, фінансові стимули (наприклад, програми державної допомоги), а також політика тарифів або торгових обмежень;
- екологічні вимоги, що впливають на галузь і бізнес суб'єкта господарювання.

A71. МСА 250 (переглянутий) включає деякі конкретні вимоги, що стосуються нормативно-правової бази, застосовної до суб'єкта господарювання, а також галузі або сектори, в яких суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність.[34]

Положення, що стосуються суб’єктів господарювання державного сектору

A72. Що стосується перевірок суб'єктів господарювання державного сектора, то є спеціальні закони або нормативні акти, що впливають на діяльність суб'єкта господарювання. Такі елементи є важливим фактором при отриманні розуміння суб'єкта господарювання та його середовища.

Інші зовнішні фактори

A73. Інші зовнішні фактори, що впливають на суб'єкт господарювання, які аудитор може розглянути, включають загальні економічні умови, процентні ставки та доступність фінансування, а також інфляцію або валютну переоцінку.

Заходи, що використовуються керівництвом для оцінки фінансових результатів

[34] МСА 250 (переглянутий), параграф 13

діяльності суб'єкта господарювання (див. параграф 19 (a) (iii))

Чому аудитор розуміє заходи, що використовуються керівництвом

A74. Розуміння заходів суб'єкта господарювання допомагає аудитору розглянути питання про те, чи створюють такі заходи, незалежно від того, використовуються вони зовні або внутрішньо, тиск на суб'єкт господарювання для досягнення цільових показників ефективності. Цей тиск може спонукати керівництво вжити заходів, що підвищують ймовірність викривлень через упередженість керівництва або шахрайства (наприклад, для поліпшення бізнес-показників або навмисного викривлення фінансової звітності) (вимоги та рекомендації щодо ризиків шахрайства див. в МСА 240).

A75. Заходи можуть також вказувати аудитору на ймовірність ризиків істотного викривлення відповідної інформації у фінансовій звітності. Наприклад, показники ефективності можуть вказувати на те, що суб'єкт господарювання має надзвичайно швидкий ріст або прибутковість в порівнянні з іншими суб'єктами господарювання в тій самій галузі.

Заходи, що використовуються керівництвом

A76. Керівництво та інші особи зазвичай оцінюють і аналізують ті питання, які вони вважають важливими. Запити керівництва можуть виявити, що воно покладається на певні ключові показники, чи то загальнодоступні, чи ні, для оцінки фінансових результатів і вжиття заходів. У таких випадках аудитор може визначити відповідні показники ефективності, чи то внутрішні, чи зовнішні, шляхом розгляду інформації, яку суб'єкт господарювання використовує для управління своєю діяльністю. Якщо такий запит вказує на відсутність оцінки або аналізу ефективності, може виникнути підвищений ризик того, що викривлення не буде ідентифіковано і виправлено.

A77. Ключові показники, що використовуються для оцінки фінансових результатів, можуть включати:

- ключові показники ефективності (фінансові та нефінансові) та ключові коефіцієнти, тенденції та операційну статистику;
- аналіз фінансових показників за певний період;
- бюджети, прогнози, аналіз відхилень, інформацію по сегментах і звіти про результати діяльності підрозділів, департаментів або інших рівнів;
- показники ефективності роботи співробітників і політику заохочувальної винагороди;
- порівняння результатів діяльності суб'єкта господарювання з показниками конкурентів.

Можливість масштабування (див. параграф 19 (а) (iii))

А78. Процедури, що здійснюються для розуміння заходів суб'єкта господарювання, можуть варіюватися в залежності від розміру або складності суб'єкта господарювання, а також від участі власників або осіб, наділених керівними повноваженнями, в управлінні суб'єктом господарювання.

Приклади:

- Для деяких суб'єктів господарювання з менш складною структурою умови банківських позик суб'єктів господарювання (тобто банківські ковенанти) можуть бути прив'язані до конкретних показників ефективності, пов'язаних з результатами діяльності або фінансовим становищем суб'єктів господарювання (наприклад, максимальна сума оборотного капіталу). Розуміння аудитором показників ефективності, що використовуються банком, може допомогти виявити області з підвищеною схильністю до ризику істотних викривлень.
- Для деяких суб'єктів господарювання, характер і обставини яких є більш складними, таких як ті, які працюють у страховій або банківській галузях, результати діяльності або фінансове становище можуть оцінюватися відповідно до нормативних вимог (наприклад, нормативні вимоги до коефіцієнтів, такі як достатність капіталу і показники ліквідності). Розуміння аудитором цих показників ефективності може допомогти виявити області, в яких існує підвищена схильність до ризику істотних викривлень.

Інші положення

А79. Зовнішні сторони можуть також перевіряти і аналізувати фінансові показники суб'єкта господарювання, зокрема для суб'єктів господарювання, фінансова інформація яких є загальнодоступною. Аудитор може також розглянути загальнодоступну інформацію, щоб допомогти аудитору краще зрозуміти стан справ або виявити суперечливу інформацію, таку як інформація:

- аналітиків або кредитних агентств;
- з новин та інших засобів масової інформації, включаючи соціальні мережі;
- з податкових органів;
- від регуляторних органів;
- від профспілок;
- від постачальників фінансових послуг.

Така фінансова інформація часто може бути отримана від суб'єкта господарювання, аудит якого проводиться.

A80. Вимірювання та аналіз фінансових результатів – це не те ж саме, що моніторинг системи внутрішнього контролю (розглядається як компонент системи внутрішнього контролю в параграфах A114-A122), хоча їх цілі можуть збігатися:

- Вимірювання та аналіз результатів діяльності спрямовані на те, щоб визначити, чи відповідають результати діяльності цілям, поставленим керівництвом (або третіми сторонами).
- На відміну від цього, моніторинг системи внутрішнього контролю пов'язаний з моніторингом ефективності заходів контролю, включаючи ті, які пов'язані з оцінкою та аналізом фінансових результатів керівництвом.

Проте в деяких випадках показники ефективності також надають інформацію, яка дозволяє керівництву виявляти недоліки контролю.

Положення, що стосуються суб’єктів господарювання державного сектору

A81. На додаток до розгляду відповідних заходів, що використовуються суб'єктом господарювання державного сектора для оцінки фінансових показників суб'єкта господарювання, аудитори суб'єкта господарювання державного сектора можуть також розглядати нефінансову інформацію, таку як досягнення результатів, що приносять суспільну користь (наприклад, кількість людей, яким надана допомога в рамках конкретної програми).

Застосовні рамки фінансової звітності (див. параграф 19(b))

Розуміння застосовної системи фінансової звітності та облікової політики суб'єкта господарювання

A82. Питання, які аудитор може розглянути при розумінні застосовної системи фінансової звітності суб'єкта господарювання і того, як вона застосовується в контексті характеру і обставин суб'єкта господарювання та його середовища, включають:

- Практику підготовки фінансової звітності суб'єкта господарювання з точки зору застосовної системи фінансової звітності, а саме:
  - принципи бухгалтерського обліку та галузеву практику, в тому числі для специфічних для галузі значущих категорій операцій, залишків рахунків і відповідного розкриття інформації у фінансовій звітності (наприклад, кредити та інвестиції для банків або дослідження і розробки для фармацевтичних препаратів);
  - облік прибутку;

- облік фінансових інструментів, включаючи відповідні кредитні збитки;
- активи, зобов'язання та операції в іноземній валюті;
- облік незвичайних або складних транзакцій, в тому числі в спірних або нових областях (наприклад, облік криптовалюти).

- Розуміння вибору і застосування облікової політики суб'єктом господарювання, включаючи будь-які зміни в ній, а також причини цього, може включати такі питання, як:
  - методи, що використовуються суб'єктом господарювання для визнання, оцінки, подання та розкриття інформації про значні та незвичні операції;
  - вплив істотних принципів облікової політики в спірних областях або областях, що виникають, щодо яких відсутні авторитетні рекомендації або консенсус;
  - зміни в середовищі, такі як зміни в застосовній системі фінансової звітності або податкові реформи, які можуть потребувати змін у обліковій політиці суб'єкта господарювання;
  - стандарти фінансової звітності, закони та нормативні акти, які є новими для суб'єкта господарювання, а також коли і як суб'єкт господарювання буде приймати або дотримуватися таких вимог.

A83. Отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовище сприяють тому, що аудитор розуміє, в яких випадках можна очікувати змін у фінансовій звітності суб'єкта господарювання (наприклад, у порівнянні з попередніми періодами).

Приклад:

Якщо протягом звітного періоду суб'єкт господарювання об'єднав бізнес, аудитор, швидше за все, очікує зміни у класах операцій, залишках рахунків і розкритті інформації, пов'язаних з цим об'єднанням бізнесу. Крім того, якщо протягом цього періоду не відбулося суттєвих змін у структурі фінансової звітності, розуміння аудитора може допомогти підтвердити, що розуміння, отримане в попередньому періоді, залишається застосовним.

Положення, що стосуються суб’єктів господарювання державного сектору

A84. Застосовна система фінансової звітності в суб'єкті господарювання державного сектора визначається законодавчою і нормативною базою, що відноситься до кожної юрисдикції або в межах кожного географічного району. Питання, які розглядаються при застосуванні суб'єктом господарювання

застосовних вимог до фінансової звітності, і те, як вони застосовуються в контексті характеру і обставин суб'єкта господарювання і його середовище, включають в себе те, чи застосовує суб'єкт господарювання повний метод нарахування або касовий метод обліку, згідно з Міжнародними стандартами обліку для державного сектору або їх варіацій.

Вплив невід'ємних факторів ризику на схильність тверджень до викривлення (див. параграф 19 (c))

У Додатку 2 наведено приклади подій та умов, які можуть призвести до виникнення ризиків суттєвих викривлень, класифікованих за невід'ємними факторами ризику.

Чому аудитор розуміє властиві йому фактори ризику при розумінні суб'єкту господарювання та його середовища, а також застосовної системи фінансової звітності

A85. Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, а також застосовних основ фінансової звітності допомагає аудитору у ідентифікації подій або умов, характеристики яких можуть вплинути на схильність до викривлення тверджень про класи операцій, залишки рахунків або розкриття інформації. Ці характеристики є невід'ємними факторами ризику. Невід'ємні фактори ризику можуть впливати на схильність тверджень до викривлення, впливаючи на ймовірність виникнення викривлення або масштаби викривлення, якщо воно відбудеться. Розуміння того, як невід'ємні фактори ризику впливають на схильність тверджень до викривлення, може допомогти аудитору отримати попереднє уявлення про ймовірність або величину викривлення, що допомагає аудитору ідентифікувати ризики істотних викривлень на рівні тверджень відповідно до параграфа 28(b). Розуміння ступеня, в якій властиві фактори ризику впливають на схильність тверджень до викривлення, також допомагає аудитору в оцінці ймовірності і величини можливого викривлення при оцінці властивого ризику відповідно до параграфа 31(a). Відповідно, розуміння властивих факторів ризику може також допомогти аудитору в розробці та виконанні подальших аудиторських процедур відповідно до МСА 330.

A86. На ідентифікацію аудитором ризиків суттєвих викривлень на рівні тверджень та оцінку невід'ємного ризику також можуть вплинути аудиторські докази, отримані аудитором при виконанні інших процедур оцінки ризиків, подальших аудиторських процедур або при виконанні інших вимог МСА (див. параграфи A95, A103, A111, A121, A124 та A151).

Вплив невід'ємних факторів ризику на клас операцій, залишок рахунку або

розкриття інформації

A87. Ступінь схильності до викривлення класу операцій, залишку рахунку або розкриття інформації, обумовлених складністю або суб'єктивністю, часто тісно пов'язана зі ступенем, в якій вони схильні до змін або невизначеності.

Приклад:

Якщо суб'єкт господарювання має облікову оцінку, яка заснована на припущеннях, вибір яких залежить від значного судження, на оцінку облікової оцінки, ймовірно, вплинуть як суб'єктивність, так і невизначеність.

A88. Чим більшою мірою клас операцій, залишок рахунку або розкриття інформації схильні до викривлення через складність або суб'єктивності, тим більше аудитору необхідно проявляти професійний скептицизм. Крім того, коли клас операцій, залишок рахунку або розкриття інформації схильні до викривлення через складність, суб'єктивність, зміни або невизначеність, ці невід'ємні фактори ризику можуть створити можливість для упередженості керівництва, чи то ненавмисної або навмисної, і вплинути на схильність до викривлення через упередженість керівництва. На ідентифікацію аудитором ризиків суттєвих викривлень та оцінку невід'ємного ризику на рівні тверджень також впливають взаємозв'язки між невід'ємними факторами ризику.

A89. Події або умови, які можуть вплинути на схильність до викривлення через упередженість керівництва, також можуть вплинути на схильність до викривлення через інші фактори ризику шахрайства. Відповідно, це може бути релевантна інформація для використання відповідно до параграфа 24 МСА 240, який вимагає від аудитора оцінити, чи вказує інформація, отримана в результаті інших процедур оцінки ризиків і пов'язаних з ними дій, на наявність одного або декількох факторів ризику шахрайства.

Розуміння компонентів системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання (див. параграфи 21-27)

У Додатку 3 описується характер системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання і властиві внутрішньому контролю обмеження, відповідно. У Додатку 3 також є додаткове пояснення компонентів системи внутрішнього контролю для цілей МСА.

A90. Розуміння аудитором системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання досягається за допомогою процедур оцінки ризиків, що виконуються для розуміння і оцінки кожного з компонентів системи

внутрішнього контролю, як зазначено в параграфах 21-27.

A91. Компоненти системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання для цілей цього МСА можуть не обов'язково відображати те, як суб'єкт господарювання розробляє, впроваджує і підтримує свою систему внутрішнього контролю або як вона може класифікувати який-небудь конкретний компонент. Суб'єкти господарювання можуть використовувати різну термінологію або рамки для опису різних аспектів системи внутрішнього контролю. Для цілей аудиту аудитори можуть також використовувати різну термінологію або структури за умови, що розглядаються всі компоненти, описані в цьому МСА.

Можливість масштабування

A92. Спосіб розробки, впровадження та підтримки системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання залежить від розміру та складності суб'єкта господарювання. Наприклад, менш складні суб'єкти господарювання можуть використовувати менш структуровані або простіші заходи контролю (тобто політики та процедури) для досягнення своїх цілей.

Положення, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору

A93. Аудитори суб'єктів господарювання державного сектору часто мають додаткові обов'язки щодо внутрішнього контролю, наприклад, звітувати про дотримання встановленого кодексу практики або звітувати про витрачання коштів відповідно до бюджету. Аудитори суб'єктів господарювання державного сектору також можуть бути зобов'язані звітувати про дотримання законодавства, нормативних актів або інших положень. В результаті, їх положення про систему внутрішнього контролю можуть бути більш широкими і докладними.

Інформаційні технології в компонентах системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання

У Додатку 5 викладено додаткові рекомендації щодо розуміння того, як суб'єкт господарювання використовує ІТ в компонентах системи внутрішнього контролю.

A94. Загальна мета та обсяг аудиту не залежать від того, чи працює суб'єкт господарювання в основному в ручному середовищі, повністю автоматизованому середовищі або середовищі, що включає поєднання обох середовищ (тобто ручні та автоматизовані заходи контролю та інші ресурси, що використовуються в системі внутрішнього контролю суб'єкта господарювання).

Розуміння природи компонентів системи внутрішнього контролю суб’єкта господарювання

A95. При оцінці ефективності структури заходів контролю і того, чи були вони впроваджені (див. параграфи A175-A181), розуміння аудитором кожного з компонентів системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання забезпечує попереднє розуміння того, як суб'єкт господарювання ідентифікує бізнес-ризики і як він реагує на них. Це також може по-різному вплинути на ідентифікацію та оцінку аудитором ризиків суттєвих викривлень (див. параграф A86). Це допомагає аудитору в розробці і виконанні подальших аудиторських процедур, включаючи будь-які плани з перевірки ефективності функціонування заходів контролю. Наприклад:

- розуміння аудитором середовища контролю суб'єкта господарювання, процесу оцінки ризиків суб'єкта господарювання та процесу моніторингу компонентів заходів контролю суб'єкта господарювання з більшою ймовірністю вплине на ідентифікацію та оцінку ризиків суттєвих викривлень на рівні фінансової звітності;
- розуміння аудитором інформаційної системи та способу передачі інформації суб'єкта господарювання, а також компонента заходів контролю суб'єкта господарювання з більшою ймовірністю вплине на ідентифікацію та оцінку ризиків суттєвих викривлень на рівні тверджень.

Середовище контролю, процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання та процес моніторингу системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання (див. параграфи 21-24)

A96. Заходи контролю в середовищі контролю, процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання і процес моніторингу системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання є в основному непрямими заходами контролю (тобто заходами контролю, які недостатньо точні для запобігання, ідентифікація або виправлення викривлень на рівні тверджень, але які підтримують інші заходи контролю і, отже, можуть надавати непрямий вплив на ймовірність того, що викривлення буде своєчасно виявлено або попереджено). Однак деякі заходи контролю в цих компонентах також можуть бути прямими заходами контролю.

Чому аудитор повинен розуміти середовище контролю, процес оцінки ризиків суб'єкта і процес моніторингу системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання

A97. Середовище контролю забезпечує загальну основу для функціонування інших компонентів системи внутрішнього контролю. Середовище контролю безпосередньо не запобігає, не виявляє і не виправляє викривлення. Однак це може вплинути на ефективність заходів контролю в інших компонентах

системи внутрішнього контролю. Аналогічним чином, процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання та процес моніторингу системи внутрішнього контролю розроблені таким чином, щоб вони також підтримували всю систему внутрішнього контролю.

A98. Оскільки ці компоненти є основоположними для системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, будь-які недоліки в їх функціонуванні можуть мати серйозні наслідки для підготовки фінансової звітності. Отже, розуміння та оцінка аудитором цих компонентів впливають на ідентифікацію та оцінку аудитором ризиків суттєвих викривлень на рівні фінансової звітності, а також можуть вплинути на ідентифікацію та оцінку ризиків суттєвих викривлень на рівні тверджень. Ризики суттєвих викривлень на рівні фінансової звітності впливають на структуру загальних відповідей аудитора, включаючи, як пояснюється в МСА 330, вплив на характер, терміни та обсяг подальших аудиторських процедур.[35]

Отримання розуміння середовища контролю (див. параграф 21)

Можливість масштабування

A99. Характер середовища контролю в менш складному суб'єкті господарювання, ймовірно, буде відрізнятися від середовища контролю в більш складному суб'єкті господарювання. Наприклад, особи, відповідальні за управління в менш складних суб'єктах господарювання, можуть не включати незалежного або зовнішнього члена, і роль керівництва може бути покладена безпосередньо на власника-менеджера, якщо інших власників немає. Відповідно, деякі положення щодо середовища контролю суб'єкта господарювання можуть бути менш релевантними або непридатними.

A100. Крім того, аудиторські докази щодо елементів середовища контролю в менш складних суб'єктах господарювання можуть бути недоступні в документальній формі, зокрема, коли спілкування між керівництвом та іншим персоналом носить неофіційний характер, але докази все одно можуть бути доречними і надійними в даних обставинах.

Приклади:

- Організаційна структура в менш складному підрозділі, швидше за все, буде простішою і може включати невелику кількість співробітників, які виконують функції, пов'язані з фінансовою звітністю.
- Якщо роль керівництва бере на себе безпосередньо власник-менеджер, аудитор може визначити, що незалежність осіб,

[35] МСА 330, параграфи A1-A3

наділених керівними повноваженнями, не має значення.

- Менш складні суб'єкти господарювання можуть не мати письмового кодексу поведінки, але замість цього розвивати культуру, яка підкреслює важливість чесності та етичної поведінки за допомогою усної передачі інформації та прикладу керівництва. Отже, ставлення, обізнаність і дії керівництва або власника-менеджера мають особливе значення для розуміння аудитором менш складного середовища контролю суб'єкта господарювання.

Розуміння середовища контролю (див. параграф 21(a))

A101. Аудиторські докази, що підтверджують розуміння аудитором умов контролю, можуть бути отримані шляхом поєднання запитів та інших процедур оцінки ризиків (наприклад, підтверджуючих запитів шляхом спостереження або перевірки документів).

A102. Розглядаючи ступінь, в якій керівництво демонструє прихильність сумлінності та етичним цінностям, аудитор може отримати уявлення шляхом опитування керівництва і співробітників, а також шляхом розгляду інформації із зовнішніх джерел про:

- те, як керівництво доводить до відома співробітників свої погляди на ділову практику і етичну поведінку; і
- перевірку письмового кодексу поведінки керівництва і спостереження за тим, чи діє керівництво відповідно до цього кодексу.

Оцінка середовища контролю (див. параграф 21 (b))

Чому аудитор оцінює середовище контролю

A103. Оцінка аудитором того, як суб'єкт господарювання демонструє поведінку, що відповідає прихильності суб'єкта господарювання сумлінності та етичним цінностям; чи забезпечує середовище контролю належну основу для інших компонентів системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання; і чи підривають будь-які виявлені недоліки контролю інші компоненти системи внутрішнього контролю, допомагають аудитору для ідентифікації потенційних проблем в інших компонентах системи внутрішнього контролю. Це пов'язано з тим, що середовище контролю є основоположним для інших компонентів системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Ця оцінка може також допомогти аудитору в розумінні ризиків, з якими стикається суб'єкт господарювання, і, отже, у ідентифікації та оцінці ризиків істотних викривлень на рівні фінансової звітності та тверджень (див. параграф A86).

Оцінка аудитором середовища контролю

A104. Оцінка аудитором середовища контролю заснована на розумінні, отриманому відповідно до параграфа 21(а).

A105. У деяких суб'єктах господарювання може домінувати одна людина, яка може проявляти більшу свободу дій. Дії і ставлення цієї людини можуть надавати всеосяжний вплив на культуру суб'єкта господарювання, що, в свою чергу, може надавати всеосяжний вплив на середовище контролю. Такий ефект може бути позитивним або негативним.

Приклад:

Безпосередня участь однієї людини може бути ключовим фактором, що дозволяє суб'єкту господарювання досягти своїх цілей зростання та інших цілей, а також може зробити значний внесок в ефективну систему внутрішнього контролю. З іншого боку, така концентрація знань і повноважень може також призвести до підвищеної схильності до викривлення через зловживання керівництвом заходами контролю.

A106. Аудитор може розглянути питання про те, як філософія і стиль роботи вищого керівництва можуть впливати на різні елементи середовища контролю, беручи до уваги участь незалежних членів осіб, наділених керівними повноваженнями.

A107. Хоча середовище контролю може забезпечити належну основу для системи внутрішнього контролю і може допомогти знизити ризик шахрайства, належне середовище контролю не обов'язково є ефективним засобом запобігання шахрайства.

Приклад:

Кадрова політика та процедури, спрямовані на працевлаштування компетентного фінансового, бухгалтерського та ІТ-персоналу, можуть знизити ризик помилок при обробці та реєстрації фінансової інформації. Однак така політика і процедури можуть не пом'якшувати наслідки надмірних заходів контролю з боку вищого керівництва (наприклад, для завищення доходів).

A108. Оцінка аудитором середовища контролю в тому, що стосується її використання суб'єктом господарювання, може включати наступні питання:

- чи можна порівняти управління ІТ з характером і складністю суб'єкта господарювання та його бізнес-операцій, що забезпечуються ІТ, включаючи складність або зрілість технологічної платформи або структури суб'єкта господарювання і ступінь, в якій суб'єкт господарювання покладається на ІТ-додатки для підтримки своєї фінансової звітності;

- організаційна структура управління щодо ІТ та виділених ресурсів (наприклад, чи інвестував суб'єкт господарювання у відповідне ІТ-середовище та необхідні удосконалення, чи було найнято достатню кількість кваліфікованих фахівців, у тому числі, коли суб'єкт господарювання використовує комерційне програмне забезпечення (без змін або з обмеженими змінами)).

Отримання розуміння процесу оцінки ризиків суб'єкта господарювання (див. параграфи 22-23)

Розуміння процесу оцінки ризиків суб'єкта господарювання (див. параграф 22(a))

A109. Як пояснюється в параграфі A62, не всі бізнес-ризики призводять до виникнення ризиків істотних викривлень. При розумінні того, як керівництво та особи, наділені керівними повноваженнями, виявили бізнес-ризики, пов'язані з підготовкою фінансової звітності, і прийняли рішення про дії щодо усунення цих ризиків, аудитор може розглянути такі питання, як те, як керівництво або, у відповідних випадках, особи, наділені керівними повноваженнями:

- визначили цілі суб'єкта господарювання з достатньою точністю і ясністю, щоб можна було ідентифікувати і оцінити ризики, пов'язані з цілями;
- визначили ризики для досягнення цілей суб'єкта господарювання та проаналізували ризики в якості основи для визначення того, як слід управляти ризиками; і
- визначили потенціал шахрайства при розгляді ризиків для досягнення цілей суб'єкта господарювання.[36]

A110. Аудитор може розглянути наслідки таких бізнес-ризиків для підготовки фінансової звітності суб'єкта господарювання та інших аспектів її системи внутрішнього контролю.

Оцінка процесу оцінки ризиків суб'єкта господарювання (див. параграф 22 (b))

Чому аудитор оцінює доцільність процесу оцінки ризиків суб'єкта господарювання

A111. Оцінка аудитором процесу оцінки ризиків суб'єкта господарювання може допомогти аудитору зрозуміти, де суб'єкт господарювання виявив ризики, які можуть виникнути, і як суб'єкт господарювання відреагував на ці ризики. Оцінка аудитором того, як суб'єкт господарювання ідентифікує свої бізнес-ризики, а також як він оцінює і усуває ці ризики, допомагає аудитору зрозуміти, чи були ризики, з якими стикається суб'єкт господарювання, виявлені, оцінені і усунені відповідно до характеру і складності суб'єкта

[36] МСА 240, параграф 19

господарювання. Ця оцінка може також допомогти аудитору у ідентифікації та оцінці ризиків суттєвих викривлень на рівні фінансової звітності та тверджень (див. параграф А86).

Оцінка того, чи є процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання належним (див. параграф 22 (b))

А112. Оцінка аудитором доцільності процесу оцінки ризиків суб'єкта господарювання ґрунтується на розумінні, отриманому відповідно до параграфа 22(а).

Можливість масштабування

А113. Питання про те, чи відповідає процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання обставинам суб'єкта господарювання з урахуванням характеру і складності суб'єкта, є предметом професійного судження аудитора.

Приклад:

У деяких менш складних суб'єктах господарювання, і зокрема в суб'єктах господарювання, керованих власником, відповідна оцінка ризиків може бути проведена за безпосередньої участі керівництва або власника-менеджера (наприклад, менеджер або власник-менеджер можуть регулярно приділяти час моніторингу діяльності конкурентів та інших змін на ринку для ідентифікації виникаючих бізнес-ризики). Докази проведення такої оцінки ризиків в суб'єктах господарювання такого типу часто офіційно не документуються, але з обговорень, які аудитор проводить з керівництвом, може бути очевидно, що керівництво фактично виконує процедури оцінки ризиків.

Отримання розуміння процесу суб'єкта господарювання з моніторингу системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання (див. параграф 24)

Можливість масштабування

А114. У менш складних суб'єктах господарювання, і зокрема в суб'єктах господарювання, до складу яких входить власник і менеджер, розуміння аудитором процесу суб'єкта господарювання з моніторингу системи внутрішнього контролю часто зосереджено на тому, як керівництво або власник-менеджер безпосередньо беруть участь в операціях, оскільки ніяких інших видів діяльності з моніторингу може і не бути.

Приклад:

Керівництво може отримувати скарги від клієнтів на неточності в їх щомісячних звітах, які попереджають власника-менеджера про проблеми з термінами визнання платежів клієнтів в бухгалтерських

звітах.

A115. Для суб'єктів господарювання, у яких відсутній формальний процес моніторингу системи внутрішнього контролю, розуміння процесу моніторингу системи внутрішнього контролю може включати розуміння періодичних перевірок інформації управлінського обліку, які покликані сприяти тому, як суб'єкт господарювання запобігає або виявляє викривлення.

Розуміння процесу суб'єкта господарювання з моніторингу системи внутрішнього контролю (див. параграф 24(a))

A116. Питання, які можуть мати значення для розгляду аудитором при розумінні того, як суб'єкт господарювання контролює свою систему внутрішнього контролю, включають:

- структуру заходів з моніторингу, наприклад, чи є це періодичний або постійний моніторинг;
- ефективність та періодичність заходів з моніторингу;
- оцінку результатів діяльності з моніторингу на своєчасній основі для визначення того, чи були заходи контролю ефективними; і
- як були усунені виявлені недоліки за допомогою відповідних заходів щодо виправлення становища, включаючи своєчасне повідомлення інформації про такі недоліки особам, відповідальним за вжиття заходів щодо виправлення становища.

A117. Аудитор може також розглянути питання про те, яким чином процес моніторингу системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання стосується заходів контролю за обробкою інформації, пов'язаної з її використанням. Це може включати, наприклад:

- заходи контролю для моніторингу складних IT-середовищ, які:
  - оцінюють постійну ефективність проектування заходів контролю обробкою інформації та відповідним чином модифікують їх з урахуванням змін умов; або
  - оцінюють ефективність функціонування заходів контролю обробкою інформації.
- заходи контролю, які координують дозволи, що застосовуються в автоматизованих елементах управління обробкою інформації, які забезпечують поділ обов'язків.
- заходи контролю, які відстежують, як виявляються і усуваються помилки або недоліки контролю, пов'язані з автоматизацією фінансової звітності.

Відділ внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання (див. параграф 24 (a) (ii))

У Додатку 4 викладено додаткові положення щодо відділу внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання.

A118. Запити аудитора до відповідних осіб у відділі внутрішнього аудиту допомагають аудитору отримати уявлення про характер обов'язків відділу внутрішнього аудиту. Якщо аудитор визначає, що обов'язки відділу пов'язані з фінансовою звітністю суб'єкта господарювання, аудитор може отримати більш повне уявлення про діяльність, що виконується або підлягає виконанню відділом внутрішнього аудиту, шляхом розгляду функцій внутрішнього аудиту на період, якщо такий є, і обговорення цього плану з відповідними особами в межах цього відділу. Таке розуміння, разом з інформацією, отриманою в результаті запитів аудитора, забезпечує інформацію, яка має безпосереднє відношення до ідентифікації та оцінки аудитором ризиків істотних викривлень. Якщо, ґрунтуючись на попередньому розгляді аудитором відділу внутрішнього аудиту, аудитор використовує роботу відділу внутрішнього аудиту для зміни характеру або термінів або скорочення обсягу виконуваних аудиторських процедур, застосовується МСА 610 (переглянутий у 2013 році) [37].

Інші джерела інформації, що використовуються суб'єктом господарювання для моніторингу системи внутрішнього контролю

Розуміння джерел інформації (див. параграф 24 (b))

A119. В ході діяльності керівництва з моніторингу може використовуватись інформація в повідомленнях від зовнішніх сторін, така як скарги клієнтів або коментарі регулюючих органів, які можуть вказувати на проблеми або виділяти області, що потребують поліпшення.

Чому аудитор повинен розуміти джерела інформації, що використовуються для моніторингу суб'єктом господарювання системи внутрішнього контролю

A120. Розуміння аудитором джерел інформації, що використовуються суб'єктом господарювання в ході моніторингу системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, в тому числі того, чи є використовувана інформація актуальною і надійною, допомагає аудитору оцінити, чи є процес моніторингу системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання належним. Якщо керівництво припускає, що інформація, яка використовується для моніторингу, є актуальною і надійною, не маючи підстав для такого припущення, помилки, які можуть існувати в інформації, потенційно призводять до того, що керівництво робить неправильні висновки зі своєї діяльності з моніторингу.

---

37 МСА 610 (переглянутий у 2013 році), *«Використання роботи внутрішніх аудиторів»*

Оцінка процесу суб'єкта господарювання з моніторингу системи внутрішнього контролю (див. параграф 24(c))

Чому аудитор оцінює, чи є застосований суб'єктом господарювання процес моніторингу системи внутрішнього контролю належним

A121. Оцінка аудитором того, як суб'єкт господарювання проводить поточні та окремі оцінки для моніторингу ефективності заходів контролю, допомагає аудитору зрозуміти, чи присутні і функціонують інші компоненти системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, і, отже, допомагає зрозуміти інші компоненти системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Ця оцінка може також допомогти аудитору у ідентифікації та оцінці ризиків суттєвих викривлень на рівні фінансової звітності та тверджень (див. параграф A86).

Оцінка того, чи є процес суб'єкта господарювання з моніторингу системи внутрішнього контролю належним (див. параграф 24(c))

A122. Оцінка аудитором належності процесу суб'єкта господарювання для моніторингу системи внутрішнього контролю заснована на розумінні аудитором процесу моніторингу системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

Інформаційна система та передача інформації, а також заходи контролю (див. параграфи 25-26)

A123. Заходи контролю в інформаційній системі та системі зв'язку, а також компоненти заходів контролю є в основному прямими заходами контролю (тобто заходами контролю, які є досить точними для запобігання, ідентифікації або виправлення викривлень на рівні тверджень).

Чому аудитор повинен розуміти інформаційну систему, способи передачі інформації та заходи контролю в компоненті контрольної діяльності

A124. Аудитор повинен розуміти інформаційну систему та способи передачі інформації суб'єкта господарювання, оскільки розуміння політики суб'єкта, яка визначає потоки операцій та інші аспекти діяльності суб'єкта з обробки інформації, що мають відношення до підготовки фінансової звітності, та оцінка того, чи підтримує компонент належним чином підготовку фінансової звітності суб'єкта, допомагає аудитору ідентифікувати та оцінити ризики суттєвих викривлень на рівні тверджень. Таке розуміння та оцінка можуть також призвести до ідентифікації ризиків суттєвих викривлень на рівні фінансової звітності, коли результати аудиторських процедур не відповідають очікуванням щодо системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, які могли бути встановлені на основі інформації, отриманої в ході процесу прийняття або продовження завдання (див. параграф A86).

A125. Аудитор повинен визначити конкретні заходи контролю в сегменті заходів контролю, а також оцінити структуру і визначити, чи були впроваджені заходи контролю, оскільки це допомагає аудитору зрозуміти підхід керівництва до усунення певних ризиків і, отже, забезпечує основу для розробки і виконання подальших аудиторських процедур, що реагують на ці ризики як того вимагає МСА 330. Чим вище в спектрі невід'ємного ризику оцінюється ризик, тим більш переконливими повинні бути аудиторські докази. Навіть якщо аудитор не планує перевіряти ефективність функціонування ідентифікованих заходів контролю, розуміння аудитора все одно може вплинути на розробку характеру, термінів і обсягу аудиторських процедур по суті, які враховують пов'язані з цим ризики істотних викривлень.

Повторюваний характер розуміння та оцінки аудитором інформаційної системи і передачі інформації, а також заходів контролю

A126. Як пояснюється в параграфі A49, розуміння аудитором суб'єкта господарювання і його середовища, а також застосовних принципів фінансової звітності може допомогти аудитору у формуванні початкових очікувань щодо класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації, які можуть бути значними класами операцій, залишками рахунків і розкриттям інформації. При отриманні розуміння інформаційної системи та способів передачі інформації компонента відповідно до параграфа 25(a), аудитор може використовувати ці початкові очікування з метою визначення ступеня розуміння діяльності суб'єкта господарювання з обробки інформації, яку необхідно отримати.

A127. Розуміння аудитором інформаційної системи включає розуміння політик, які визначають потоки інформації, що відносяться до значних класів операцій суб'єкта господарювання, залишків рахунків і розкриття інформації, а також інших пов'язаних аспектів діяльності суб'єкта господарювання з обробки інформації. Ця інформація, а також інформація, отримана в результаті аудиторської оцінки інформаційної системи, можуть підтвердити або додатково вплинути на очікування аудитора щодо істотних категорій операцій, залишків рахунків і розкриття інформації, які були визначені на початку (див. параграф A126).

A128. При отриманні розуміння того, як інформація, що відноситься до значних класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації надходить в інформаційну систему суб'єкта господарювання, проходить через неї і виходить з неї, аудитор може також визначити заходи контролю в компоненті контрольної діяльності, які повинні бути ідентифіковані відповідно до параграфа 26(a). Ідентифікація та оцінка аудитором заходів контролю в компоненті контрольної діяльності можуть в першу чергу бути зосереджені на заходах контролю над записами в журналі і заходах контролю, ефективність яких аудитор планує перевірити при розробці характеру, термінів і обсягу процедур по суті.

A129. Оцінка аудитором невід'ємного ризику може також вплинути на визначення заходів контролю в компоненті контрольної діяльності. Наприклад, ідентифікація аудитором заходів контролю, що відносяться до значних ризиків, може бути ідентифікована тільки в тому випадку, якщо аудитор оцінив невід'ємний ризик на рівні тверджень відповідно до параграфа 31. Крім того, заходи контролю, спрямовані на усунення ризиків, щодо яких аудитор визначив, що процедури по суті самі по собі не забезпечують достатніх належних аудиторських доказів (відповідно до параграфа 33), також можуть бути ідентифіковані тільки після проведення аудитором оцінки невід'ємних ризиків.

A130. На ідентифікацію та оцінку аудитором ризиків суттєвих викривлень на рівні тверджень впливає:

- розуміння політики суб'єкта господарювання щодо його діяльності з обробки інформації в інформаційній системі та комунікаційному компоненті, а також
- ідентифікація та оцінка заходів контролю в компоненті контрольної діяльності.

Отримання розуміння інформаційної системи та передачі інформації (див. параграф 25)

У параграфах 15-19 Додатка 3 викладено додаткові міркування, що стосуються інформаційної системи та передачі інформації.

Можливість масштабування

A131. Інформаційна система та пов'язані з нею бізнес-процеси в менш складних суб'єктах господарювання, ймовірно, будуть менш складними, ніж у більших суб'єктах господарювання, і, ймовірно, включатимуть менш складне IT-середовище; однак роль інформаційної системи не менш важлива. Менш складні суб'єкти господарювання з безпосередньою участю керівництва можуть не потребувати докладних описів процедур бухгалтерського обліку, складних облікових записів або письмових політик. Таким чином, розуміння відповідних аспектів інформаційної системи суб'єкта господарювання може потребувати менших зусиль при аудиті менш складного суб'єкта господарювання та більшого обсягу запитів, ніж спостереження або перевірка документації. Однак необхідність отримання розуміння залишається важливою для забезпечення основи для розробки подальших аудиторських процедур відповідно до МСА 330 і може додатково допомогти аудитору у ідентифікації або оцінці ризиків суттєвих викривлень (див. параграф A86).

Отримання розуміння інформаційної системи (див. параграф 25(a))

A132. У систему внутрішнього контролю суб'єкта господарювання включено аспекти, які відносяться до цілей звітності суб'єкта господарювання, включаючи цілі його фінансової звітності, але можуть також включати аспекти, які відносяться до його операцій або дотримання вимог, коли такі аспекти мають відношення до фінансової звітності. Розуміння того, як суб'єкт господарювання ініціює транзакції і збирає інформацію, як частина розуміння аудитором інформаційної системи, може включати інформацію про системи суб'єкта господарювання (його політики), призначених для вирішення завдань з дотримання вимог і операцій, оскільки така інформація має відношення до підготовки фінансової звітності. Крім того, деякі суб'єкти господарювання можуть мати інформаційні системи, які є високо-інтегрованими, таким чином, що заходи контролю можуть бути розроблені таким чином, щоб одночасно досягати цілей фінансової звітності, дотримання вимог і операційних цілей, а також їх комбінацій.

A133. Розуміння інформаційної системи суб'єкта господарювання також включає в себе розуміння ресурсів, які будуть використовуватися в діяльності суб'єкта господарювання з обробки інформації. Інформація про задіяні людські ресурси, яка може мати відношення до розуміння ризиків для цілісності інформаційної системи, включає:

- компетентність осіб, які виконують роботу;
- достатню кількість ресурсів; і
- належний розподіл обов'язків.

A134. Питання, які аудитор може розглянути при розумінні політики, що визначає потоки інформації, що відносяться до значних класів операцій суб'єкта господарювання, залишків рахунків і розкриття інформації в інформаційній системі і компоненті зв'язку, включають характер:

(a) даних або інформації, що стосуються транзакцій, інших подій та умов, що підлягають обробці;

(b) обробки інформації для підтримки цілісності цих даних або інформації; і

(c) інформаційних процесів, персоналу та інших ресурсів, що використовуються в процесі обробки інформації.

A135. Отримання розуміння бізнес-процесів суб'єкта господарювання, які включають в себе порядок виникнення операцій, допомагає аудитору отримати уявлення про інформаційну систему суб'єкта господарювання належним способом.

A136. Розуміння аудитором інформаційної системи може бути отримано різними способами і може включати:

- запити персоналу стосовно процедур, що використовуються для

ініціювання, реєстрації, обробки та подання звітів про транзакції, або стосовно процесу фінансової звітності суб'єкта господарювання;

- перевірку посібників з політики або процесів або іншої документації інформаційної системи суб'єкта господарювання;
- спостереження за виконанням політики або процедур персоналом суб'єкта господарювання; або
- вибір транзакцій і відстеження їх за допомогою відповідного процесу в інформаційній системі (тобто виконання покрокового перегляду).

Автоматизовані інструменти та методи

A137. Аудитор може також використовувати автоматизовані методи для отримання прямого доступу або цифрового завантаження з баз даних в інформаційній системі суб'єкта господарювання, в яких зберігаються бухгалтерські записи операцій. Застосовуючи інструменти або методи до цієї інформації, аудитор може підтвердити отримане розуміння того, як транзакції проходять через інформаційну систему, відстежуючи записи у журналі або інші цифрові записи, що відносяться до конкретної транзакції або всіх транзакцій, від початку в бухгалтерських записах до запису у головній бухгалтерській книзі. Аналіз повних або великих наборів операцій може також призвести до ідентифікації відхилень від звичайних або очікуваних процедур обробки цих операцій, що може призвести до ідентифікації ризиків істотних викривлень.

Інформація, отримана із головної книги або облікових регістрів чи поза них

A138. Фінансова звітність може містити інформацію, отриману із головної книги або облікових регістрів чи поза них. Серед інформації, яку аудитор може розглянути, є:

- інформація, отримана з договорів оренди, що відноситься до розкриття інформації у фінансовій звітності;
- інформація, що розкривається у фінансовій звітності, підготовлена системою управління ризиками суб'єкта господарювання;
- інформація про справедливу вартість, підготовлена експертами керівництва і розкрита у фінансовій звітності;
- інформація, розкрита у фінансовій звітності, яка була отримана на основі моделей або інших розрахунків, використаних для розробки бухгалтерських оцінок, визнаних або розкритих у фінансовій звітності, включаючи інформацію, що відноситься до базових даних і припущень, використаних у цих моделях, а саме:
    - припущення, розроблені всередині суб'єкта господарювання, які можуть вплинути на строк корисного використання активу; або

- такі дані, як процентні ставки, на які впливають фактори, що знаходяться поза контролем суб'єкта господарювання.

- інформація, розкрита у фінансовій звітності про аналіз чутливості, отриманий на основі фінансових моделей, яка демонструє, що керівництво розглядало альтернативні припущення;

- інформація, визнана або розкрита у фінансовій звітності, яка була отримана з податкових декларацій і записів суб'єкта господарювання;

- інформація, розкрита у фінансовій звітності, яка була отримана в результаті аналізу, підготовленого для підтримки оцінки керівництвом здатності суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність, наприклад, розкриття інформації, якщо така є, що відноситься до ідентифікованих подій або умов, які можуть викликати значні сумніви в здатності суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність.[38]

A139. Певні суми або розкриття інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання (наприклад, розкриття інформації про кредитний ризик, ризик ліквідності та ринковий ризик) можуть ґрунтуватися на інформації, отриманій із системи управління ризиками суб'єкта господарювання. Однак аудитор не зобов'язаний розуміти всі аспекти системи управління ризиками і використовує професійне судження для розуміння.

Використання суб'єктом інформаційних технологій в інформаційній системі

Чому аудитор розуміє ІТ-середовище, що відноситься до інформаційної системи

A140. Розуміння аудитором інформаційної системи включає ІТ-середовище, що має відношення до потоків транзакцій та обробки інформації в інформаційній системі суб'єкта господарювання, оскільки використання суб'єктом ІТ-додатків або інших аспектів ІТ-середовища може призвести до виникнення ризиків, пов'язаних з використанням ІТ.

A141. Розуміння бізнес-моделі суб'єкта господарювання та того, як він інтегрує використання ІТ, також це може забезпечити корисний контекст для характеру та обсягу ІТ, очікуваних в інформаційній системі.

Розуміння того, як суб'єкт господарювання використовує ІТ

A142. Розуміння аудитором ІТ-середовища може бути зосереджено на ідентифікації та розумінні характеру і кількості конкретних ІТ-додатків та інших аспектів ІТ-середовища, які мають відношення до потоків транзакцій і обробки інформації в інформаційній системі. Зміни в потоці транзакцій або інформації в інформаційній системі можуть бути результатом програмних змін в ІТ-додатках або прямих змін в базах даних, що задіяні в

---

[38] МСА 570 (переглянутий), параграфи 19-20

обробці або зберіганні цих транзакцій або інформації.

A143. Аудитор може ідентифікувати ІТ-додатки та допоміжну ІТ-інфраструктуру одночасно з розумінням аудитором того, як інформація, що відноситься до значних класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації, надходить в інформаційну систему суб'єкта господарювання, проходить через неї і виходить з неї.

Отримання розуміння передачі інформації суб'єкта господарювання (див. параграф 25 (b))

Можливість масштабування

A144. У великих і складних суб'єктах господарювання інформація, яку аудитор може враховувати при розумінні повідомлень суб'єкта господарювання, може бути отримана з посібників з політики та фінансової звітності.

A145. У менш складних підрозділах передача інформації може бути менш структурованою (наприклад, офіційні керівництва можуть не використовуватися) через менший рівень відповідальності і більшу наочність і доступність керівництва. Незалежно від розміру суб'єкта господарювання, відкриті канали зв'язку полегшують повідомлення про винятки та вжиття заходів відповідно до них.

Оцінка того, чи підтримують відповідні аспекти інформаційної системи підготовку фінансової звітності суб'єкта господарювання (див. параграф 25(c))

A146. Оцінка аудитором того, чи належним чином інформаційна система і засоби комунікації суб'єкта господарювання підтримують підготовку фінансової звітності, ґрунтується на розумінні, отриманому в параграфі 25(a)–(b).

Контрольна діяльність (див. параграф 26)

Заходи контролю в компоненті контрольної діяльності

У параграфах 20 і 21 Додатку 3 викладено додаткові міркування, що стосуються заходів контролю.

A147. Компонент заходів контролю включає заходи контролю, призначені для забезпечення належного застосування політик (які також є заходами контролю) у всіх інших компонентах системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, і включає як прямі, так і непрямі заходи контролю.

Приклад:

Заходи контролю, які суб'єкт господарювання встановив для забезпечення того, щоб його персонал належним чином рахував і реєстрував щорічні матеріальні запаси, безпосередньо пов'язані з ризиками істотних викривлень, що мають відношення до тверджень про існування та повноту тверджень на рахунку запасів.

A148. Ідентифікація та оцінка аудитором заходів контролю в компоненті контрольної діяльності зосереджені на заходах контролю обробки інформації, які є заходами контролю, що застосовуються під час обробки інформації в інформаційній системі суб'єкта господарювання, які безпосередньо усувають ризики для цілісності інформації (тобто повноти, точності і достовірності операцій та іншої інформації). Однак аудитор не зобов'язаний виявляти і оцінювати всі засоби контролю за обробкою інформації, пов'язані з політикою суб'єкта господарювання, які визначають потоки операцій та інші аспекти діяльності суб'єкта господарювання з обробки інформації для істотних класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації.

A149. Можуть також існувати прямі заходи контролю, що існують в середовищі контролю, в процесі оцінки ризиків суб'єкта господарювання або в процесі моніторингу системи внутрішнього контролю суб'єкта, які можуть бути визначені відповідно до параграфа 26. Однак, чим більш непрямим є взаємозв'язок між заходами контролю, які підтримують інші заходи контролю, і розглянутим заходом контролю, тим менш ефективним може бути цей захід в запобіганні, ідентифікації та виправленні пов'язаних викривлень.

Приклад:

Перевірка менеджером з продажу зведеної інформації про продажі для конкретних магазинів по регіонах зазвичай лише побічно пов'язана з ризиками істотних викривлень, що мають відношення до твердження про повноту виручки від продажів. Відповідно, це може бути менш ефективним в усуненні цих ризиків, ніж заходи контролю, більш безпосередньо пов'язані з ними, такі як зіставлення відвантажувальних документів з платіжними документами.

A150. Параграф 26 також передбачає, щоб аудитор визначив і оцінив загальні заходи контролю ІТ для ІТ-додатків та інших аспектів ІТ-середовища, які, на думку аудитора, схильні до ризиків, що виникають в результаті використання ІТ, оскільки загальні заходи контролю ІТ підтримують безперервне ефективне функціонування заходів контролю обробки інформації. Одного тільки загального заходу контролю ІТ, як правило, недостатньо для усунення ризику істотних викривлень на рівні тверджень.

A151. Заходи контролю, структуру яких аудитор повинен визначити і оцінити, а також визначитись з їх реалізацією відповідно до параграфа 26:

- заходи контролю, ефективність яких аудитор планує перевірити при визначенні характеру, строків та обсягу процедур по суті. Оцінка таких заходів контролю забезпечує основу для розробки аудитором процедур перевірки контрольних процедур відповідно до МСА 330. Ці заходи контролю також включають засоби контролю, спрямовані на усунення ризиків, для яких самі по собі процедури по суті не забезпечують достатніх належних аудиторських доказів.

- Заходи контролю включають заходи контролю, спрямовані на усунення значних ризиків, і заходи контролю за записами в журналі. Ідентифікація та оцінка аудитором таких заходів контролю можуть також вплинути на розуміння аудитором ризиків суттєвих викривлень, включаючи ідентифікацію додаткових ризиків суттєвих викривлень (див. параграф А95). Це розуміння також забезпечує основу для розробки аудитором характеру, термінів та обсягу аудиторських процедур по суті, які враховують відповідні оцінені ризики суттєвих викривлень.

- Інші заходи контролю, які аудитор вважає належними, щоб дозволити аудитору досягти цілей параграфа 13 щодо ризиків на рівні тверджень, заснованих на професійному судженні аудитора.

А152. Заходи контролю в компоненті контрольної діяльності повинні бути ідентифіковані, якщо такі засоби контролю відповідають одному або декільком критеріям, включеним до параграфа 26(а). Однак, коли кілька заходів контролю досягають однієї і тієї ж мети, немає необхідності ідентифікувати кожен із заходів контролю, пов'язаних з такою метою.

Типи заходів контролю в компоненті контрольної діяльності (див. параграф 26)

А153. Приклади заходів контролю в компоненті контрольної діяльності включають авторизації та затвердження, вивірки, перевірки (такі як перевірки редагування і підтвердження або автоматизовані обчислення), поділ обов'язків і фізичні або логічні заходи контролю, в тому числі ті, які стосуються захисту активів.

А154. Заходи контролю в компоненті контрольної діяльності можуть також включати заходи контролю, встановлені керівництвом для усунення ризиків істотних викривлень, пов'язаних з розкриттям інформації, підготовленої не відповідно до застосовних принципів фінансової звітності. Такі заходи контролю можуть відноситися до інформації, включеної до фінансової звітності, яка отримана із головної книги або облікових регістрів чи поза них.

А155. Незалежно від того, чи знаходяться заходи контролю в IT-середовищі або в ручних системах, заходи контролю можуть мати різні цілі і можуть застосовуватися на різних організаційних і функціональних рівнях.

Масштабованість (див. параграф 26)

A156. Заходи контролю в компоненті контрольної діяльності для менш складних суб'єктів господарювання, ймовірно, будуть аналогічні заходам контролю в більших суб'єктах господарювання, але принципи їх роботи можуть відрізнятися. Крім того, в менш складних суб'єктах господарювання керівництво може безпосередньо застосовувати додаткові заходи контролю.

> **Приклад**:
>
> Одноосібні повноваження керівництва з надання кредитів клієнтам і схвалення значних покупок можуть забезпечити суворий контроль над важливими залишками рахунків і транзакціями.

A157. Може виявитися менш практичним встановити поділ обов'язків в менш складних суб'єктах господарювання, в яких працює менше співробітників. Однак в суб'єкті господарювання, яким керує власник, власник-менеджер може бути в змозі здійснювати більш ефективний нагляд за рахунок прямої участі, ніж у більшому суб'єкті господарювання, що може компенсувати в цілому більш обмежені можливості для поділу обов'язків. Хоча, як також пояснюється в МСА 240, домінування в управлінні однієї людини може бути потенційним недоліком контролю, оскільки існує можливість перевизначення контролю з боку керівництва.[39]

Заходи контролю, які усувають ризики суттєвих викривлень на рівні тверджень (див. параграф 26(а))

Заходи контролю, спрямовані на усунення ризиків, які визначені як значний ризик (див. параграф 26 (а) (і))

A158. Незалежно від того, чи планує аудитор перевіряти ефективність функціонування заходів контролю, спрямованих на усунення значних ризиків, отримане розуміння підходу керівництва до усунення цих ризиків може послужити основою для розробки і виконання процедур по суті, що реагують на значні ризики, як того вимагає МСА 330.[40] Хоча ризики, пов'язані зі значними нестандартними або суб'єктивними питаннями, часто менш схильні до рутинного контролю, керівництво може мати інші заходи реагування, спрямовані на усунення таких ризиків. Відповідно, розуміння аудитором того, чи розробив суб'єкт і впровадив засоби контролю для значних ризиків, що виникають в результаті нестандартних або суб'єктивних питань, може включати в себе, чи реагує керівництво на ризики і яким чином. Такі відповіді можуть включати:

---

[39] МСА 240, параграф А28

[40] МСА 330, параграф 21

- Заходи контролю, такі як перевірка припущень старшим керівництвом або експертами.
- Документовані процеси для бухгалтерських оцінок.
- Схвалення особами, наділеними керівними повноваженнями.

Приклад:

У разі одиничних подій, таких як отримання повідомлення про серйозний судовий процес, розгляд відповіді суб'єкта господарювання може включати такі питання, як чи було воно направлено відповідним експертам (наприклад, внутрішньому або зовнішньому юрисконсульту), чи була проведена оцінка потенційного ефекту, і як пропонується розкривати обставини у фінансових звітах.

A159. МСА 240[41] вимагає від аудитора розуміння заходів контролю, пов'язаних з оціненими ризиками істотних викривлень внаслідок шахрайства (які розглядаються як істотні ризики), і далі пояснює, що аудитору важливо отримати уявлення про заходи контролю, які керівництво розробило, впровадило і підтримує для запобігання та ідентифікації шахрайства.

Контроль за записами в журналі (див. параграф 26 (a) (ii))

A160. Заходи контролю, спрямовані на усунення ризиків істотних викривлень на рівні тверджень, які, як очікується, будуть виявлені в ході всіх аудитів, є засобами контролю над записами в журналі, оскільки спосіб, яким суб'єкт господарювання включає інформацію з обробки транзакцій в головну книгу, зазвичай передбачає використання стандартних, нестандартних, або автоматизованих або ручних записів або керівництва користувача. Ступінь виявлення інших заходів контролю може варіювати в залежності від характеру суб'єкта господарювання і запланованого аудитором підходу до подальших аудиторських процедур.

Приклад:

При аудиті менш складного суб'єкта господарювання, інформаційна система суб'єкта господарювання може бути нескладною, і аудитор може не покладатися на ефективність функціонування заходів контролю. Крім того, аудитор, можливо, не виявив будь-яких істотних ризиків або будь-яких інших ризиків істотних викривлень, щодо яких аудитору необхідно оцінити структуру засобів контролю і визначити, що вони були впроваджені. В ході такого аудиту аудитор може визначити, що не існує ідентифікованих заходів контролю, крім

[41] МСА 240, параграфи 28 і A33

заходів контролю суб'єкта господарювання над записами в журналі.

Автоматизовані інструменти та методи

A161. У ручних системах головної книги нестандартні записи можуть бути ідентифіковані шляхом перевірки книг, журналів і допоміжної документації. Коли для ведення головної книги і підготовки фінансових звітів використовуються автоматизовані процедури, такі записи можуть існувати тільки в електронній формі, і тому їх легше ідентифікувати за допомогою автоматизованих методів.

Приклад:

При аудиті менш складного суб'єкта господарювання аудитор може витягти загальний список всіх записів в журналі в просту електронну таблицю. Потім аудитор може відсортувати записи в журналі, застосувавши різні фільтри, такі як сума у валюті, ім'я укладача або рецензента, записи в журналі, а саме баланс і звіт про прибутки і збитки, або переглянути список за датою, коли запис було внесено до головної книги, щоб допомогти аудитору в розробці заходів реагування на ризики, виявлені у зв'язку із записами у журналі.

Заходи контролю, для яких аудитор планує перевірити ефективність функціонування (див. параграф 26 (a) (iii))

A162. Аудитор визначає, чи існують будь-які ризики суттєвих викривлень на рівні тверджень, для яких неможливо отримати достатні належні аудиторські докази лише за допомогою процедур по суті. Відповідно до МСА 330 аудитор [42]зобов'язаний розробити та провести тестування заходів контролю, які усувають такі ризики суттєвих викривлень, коли самі по собі процедури по суті не забезпечують достатніх належних аудиторських доказів на рівні тверджень. В результаті, коли існують такі заходи контролю, які усувають ці ризики, вони повинні бути ідентифіковані і оцінені.

A163. В інших випадках, коли аудитор планує враховувати ефективність функціонування заходів контролю при визначенні характеру, термінів і обсягу процедур по суті відповідно до МСА 330, такі заходи контролю також повинні бути ідентифіковані, оскільки МСА 330[43] вимагає, щоб аудитор розробив і провів тестування цих заходів контролю.

---

42 МСА 330, параграф 8 (b)

43 МСА 330, параграф 8(a)

Приклади:

Аудитор може запланувати перевірку ефективності функціонування заходів контролю:

- У порівнянні зі звичайними класами транзакцій, оскільки таке тестування може бути більш ефективним або дієвим для великих обсягів однорідних транзакцій.
- Над повнотою і точністю інформації, що надається суб'єктом господарювання (наприклад, заходи контролю за підготовкою звітів, що генеруються системою), для визначення надійності цієї інформації, коли аудитор має намір взяти до уваги ефективність функціонування цих заходів контролю при розробці і виконанні подальших аудиторських процедур.
- Які стосуються операцій і цілей дотримання вимог, коли вони відносяться до даних, які аудитор оцінює або використовує при застосуванні аудиторських процедур.

A164. На плани аудитора щодо перевірки ефективності функціонування заходів контролю також можуть вплинути виявлені ризики суттєвих викривлень на рівні фінансової звітності. Наприклад, якщо виявлено недоліки, пов'язані з середовищем контролю, це може вплинути на загальні очікування аудитора щодо ефективності функціонування прямого контролю.

Інші заходи контролю, які аудитор вважає належними (див. параграф 26 (a) (iv))

A165. Інші заходи контролю, які аудитор може вважати придатними для визначення та оцінки проекту та визначення реалізації, можуть включати:

- Заходи контролю, спрямовані на усунення ризиків, оцінених як більш високі в спектрі невід'ємних ризиків, але не визнаних значними ризиками;
- Заходи контролю, пов'язані з узгодженням докладних записів з головною книгою; або
- Додаткові заходи контролю суб’єкта господарювання, коли залучається організація, що надає послуги.[44]

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

Визначення ІТ-додатків та інших аспектів ІТ-середовища, ризиків, пов'язаних з використанням ІТ, та загальних заходів контролю ІТ (див. параграфи 26(b)-(c))

У Додатку 5 наведено приклади характеристик ІТ-додатків та інших аспектів ІТ-середовища, а також рекомендації, пов'язані з цими характеристиками, які можуть мати відношення до ідентифікації ІТ-додатків та інших аспектів ІТ-середовища, схильних до ризиків, що виникають в результаті використання ІТ.

Визначення ІТ-додатків та інших аспектів ІТ-середовища (див. параграф 26 (b))

Чому аудитор виявляє ризики, що виникають внаслідок використання ІТ та загальних заходів контролю ІТ, пов'язаних з виявленими ІТ-додатками та іншими аспектами ІТ-середовища

A166. Розуміння ризиків, що виникають в результаті використання ІТ, і загальних заходів контролю ІТ, здійснюваного суб'єктом господарювання для усунення цих ризиків, може вплинути на:

- Рішення аудитора про те, чи слід перевіряти ефективність функціонування засобів контролю для усунення ризиків суттєвих викривлень на рівні тверджень;

Приклад:

Коли загальні заходи контролю ІТ не розроблені ефективно або належним чином не реалізовані для усунення ризиків, що виникають в результаті використання ІТ (наприклад, заходи контролю належним чином не запобігають або не виявляють несанкціоновані зміни в програмах або несанкціонований доступ до ІТ-додатків), це може вплинути на рішення аудитора покладатися на автоматизовані засоби контролю в ІТ-додатках, що зазнали впливу.

- Оцінку аудитором ризику контролю на рівні тверджень;

Приклад:

Поточна ефективність функціонування заходу керування обробкою інформації може залежати від певних загальних заходів контролю ІТ, які запобігають або виявляють несанкціоновані зміни програм в заході контролю обробкою ІТ-інформації (тобто заходи контролю змін програми у відповідному ІТ-додатку). За таких обставин очікувана ефективність функціонування (або її відсутність) загального заходу контролю ІТ може вплинути на оцінку аудитором ризику контролю

(наприклад, ризик контролю може бути вищим, коли очікується, що такі загальні заходи контролю ІТ будуть неефективними або якщо аудитор не планує перевіряти загальні заходи контролю ІТ).

- Стратегія аудитора з перевірки інформації, що надається суб'єктом господарювання, яка створюється або включає інформацію з ІТ-додатків суб'єкта господарювання;

Приклад:

Коли інформація, надана суб'єктом господарювання для використання в якості аудиторських доказів, створюється ІТ-додатками, аудитор може прийняти рішення про перевірку заходів контролю над звітами, створеними системою, включаючи ідентифікацію і тестування загальних заходів контролю ІТ, які усувають ризики неналежних або несанкціонованих змін в програмах або прямих змін даних у звітах.

- Оцінка аудитором невід'ємного ризику на рівні тверджень; або

Приклад:

Коли в ІТ-додаток вносяться значні або великі програмні зміни для задоволення нових або переглянутих вимог до звітності відповідно до застосовних принципів фінансової звітності, це може бути показником складності нових вимог і їх впливу на фінансову звітність суб'єкта господарювання. Коли відбуваються такі масштабні зміни в програмуванні або даних, ІТ-додаток також, ймовірно, буде схильний до ризиків, що виникають в результаті його використання.

- Розробка подальших аудиторських процедур.

Приклад:

Якщо заходи контролю обробки інформації залежать від загальних заходів контролю ІТ, аудитор може прийняти рішення про перевірку ефективності функціонування загальних заходів контролю ІТ, що потім потребуватиме розробки тестів заходів контролю для таких загальних заходів контролю ІТ. Якщо за тих самих обставин аудитор вирішить не перевіряти ефективність функціонування загальних заходів контролю ІТ або очікується, що загальні заходи контролю ІТ будуть неефективними, відповідні ризики, що виникають в результаті використання ІТ, можливо, буде потрібно усунути шляхом розробки процедур по суті. Однак ризики, що виникають внаслідок використання ІТ, можуть виявитися неможливими, якщо такі ризики пов'язані з ризиками, для яких самі по собі процедури по суті не забезпечують достатніх належних аудиторських доказів. За таких обставин аудитору, можливо, буде потрібно розглянути наслідки для аудиторського висновку.

Ідентифікація ІТ-додатків, схильних до ризиків, що виникають в результаті використання ІТ

A167. Для ІТ-додатків, що мають відношення до інформаційної системи, розуміння характеру і складності конкретних ІТ-процесів і загальних заходів контролю ІТ, наявних в суб'єкті господарювання, може допомогти аудитору визначити, на які ІТ-додатки суб'єкт господарювання покладається для точної обробки і підтримки цілісності інформації в інформаційній системі суб'єкта господарювання. Такі ІТ-додатки можуть бути схильні до ризиків, що виникають в результаті їх використання.

A168. Виявлення ІТ-додатків, схильних до ризиків, що виникають в результаті використання ІТ, передбачає облік заходів контролю, визначених аудитором, оскільки такі заходи контролю можуть включати використання ІТ або покладатися на нього. Аудитор може зосередитися на тому, чи включає ІТ-додаток автоматизовані заходи контролю, на які покладається керівництво і які аудитор визначив, включаючи заходи контролю, спрямовані на усунення ризиків, для яких самі по собі процедури по суті не забезпечують достатніх належних аудиторських доказів. Аудитор може також розглянути питання про те, як інформація зберігається і обробляється в інформаційній системі, що відноситься до значних класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації, і чи покладається керівництво на загальні заходи контролю ІТ для підтримки цілісності цієї інформації.

A169. Заходи контролю, визначені аудитором, можуть залежати від звітів, створюваних системою, і в цьому випадку ІТ-додатки, які створюють ці звіти,

можуть бути схильні до ризиків, що виникають в результаті використання ІТ. В інших випадках аудитор може не покладатися на заходи контролю над звітами, створеними системою, і планувати безпосередню перевірку вхідних і вихідних даних таких звітів, і в цьому випадку аудитор може не ідентифікувати відповідні ІТ-додатки як схильні до ризиків, пов'язаних з ІТ.

Можливість масштабування

A170. Ступінь розуміння аудитором ІТ-процесів, включаючи ступінь, в якій суб'єкт господарювання має загальні заходи контролю ІТ, буде варіюватися в залежності від характеру і обставин суб'єкта господарювання та його ІТ-середовища, а також в залежності від характеру і ступеня заходів контролю, визначених аудитором. Кількість ІТ-додатків, які піддаються ризикам, що виникають в результаті використання ІТ, також буде варіюватися в залежності від цих факторів.

- **Приклад**:
- Суб'єкт господарювання, який використовує комерційне програмне забезпечення і не має доступу до вихідного коду для внесення будь-яких змін до програми, навряд чи матиме процес внесення змін до програми, але може мати процес або процедури для налаштування програмного забезпечення (наприклад, план рахунків, параметри звітності або порогові значення). Крім того, суб'єкт господарювання може мати процес або процедури для управління доступом до додатка (наприклад, призначена фізична особа з адміністративним доступом до комерційного програмного забезпечення). За таких обставин суб'єкт господарювання навряд чи матиме або потребуватиме формалізованих загальних заходів контролю ІТ.

- Навпаки, більший суб'єкт господарювання може в значній мірі покладатися на ІТ, а ІТ-середовище може включати безліч ІТ-додатків, а ІТ-процеси для управління ІТ-середовищем можуть бути складними (наприклад, існує спеціальний ІТ-відділ, який розробляє і впроваджує зміни в програми і управляє правами доступу), в тому числі, що суб'єкт господарювання має реалізований формалізований загальний ІТ-контроль над своїми ІТ-процесами.
- Коли керівництво не покладається на автоматизовані заходи контролю або загальні засоби контролю ІТ для обробки транзакцій або зберігання даних, і аудитор не виявив ніяких автоматизованих заходів контролю або інших заходів контролю обробки інформації (або будь-яких, які залежать від загальних заходів ІТ-контролю), аудитор може планувати безпосередню

перевірку будь-якої інформації, наданої суб'єктом господарювання з його участю і може не ідентифікувати будь-які ІТ-додатки, які схильні до ризиків, що виникають в результаті їх використання.

- Коли керівництво покладається на ІТ-додаток для обробки або зберігання даних, а обсяг даних значний, і керівництво покладається на ІТ-додаток для виконання автоматизованих заходів контролю, які також були визначені аудитором, ІТ-додаток, ймовірно, буде схильний до ризиків, що виникають в результаті його використання.

A171. Коли ІТ-середовище суб'єкта господарювання більш складне, ідентифікація ІТ-додатків та інших аспектів ІТ-середовища, визначення пов'язаних з ними ризиків, що виникають в результаті використання ІТ, і визначення загальних засобів контролю ІТ, ймовірно, зажадає залучення членів команди, що володіють спеціалізованими навичками в області ІТ. Така участь, ймовірно, буде мати важливе значення і, можливо, повинна бути значною для складних ІТ-середовищ.

Визначення інших аспектів ІТ-середовища, які схильні до ризиків, що виникають в результаті використання ІТ

A172. Інші аспекти ІТ-середовища, які можуть бути схильні до ризиків, що виникають в результаті використання ІТ, включають мережу, операційну систему і бази даних, а також, за певних обставин, інтерфейси між ІТ-додатками. Інші аспекти ІТ-середовища, як правило, не ідентифікуються, коли аудитор не ідентифікує ІТ-додатки, які схильні до ризиків, що виникають в результаті використання ІТ. Коли аудитор ідентифікує ІТ-додатки, які піддаються ризикам, пов'язаним з ІТ, ймовірно, будуть ідентифіковані інші аспекти ІТ-середовища (наприклад, база даних, операційна система, мережа), оскільки такі аспекти підтримують і взаємодіють з ідентифікованими ІТ-додатками.

Ідентифікація ризиків, що виникають в результаті використання ІТ, і загальні заходи контролю ІТ (див. параграф 26(c))

У Додатку 6 викладені міркування для розуміння загальних заходів контролю ІТ.

A173. При ідентифікації ризиків, що виникають в результаті використання ІТ, аудитор може розглянути характер ідентифікованого ІТ-додатки або іншого аспекту ІТ-середовища, а також причини, через які воно схильне до ризиків, що виникають в результаті використання ІТ. Для деяких ідентифікованих ІТ-додатків або інших аспектів ІТ-середовища аудитор може визначити

застосовні ризики, що виникають в результаті використання ІТ, які відносяться в першу чергу до несанкціонованого доступу або несанкціонованих змін в програмах, а також до ризиків, пов'язаних з неналежними змінами даних (наприклад, ризик неналежних змін даних шляхом прямого доступ до бази даних або можливість прямого маніпулювання інформацією).

A174. Ступінь і характер застосовних ризиків, що виникають в результаті використання ІТ, варіюються в залежності від характеру і характеристик ідентифікованих ІТ-додатків та інших аспектів ІТ-середовища. Застосовні ІТ-ризики можуть виникнути, коли суб'єкт господарювання використовує зовнішні або внутрішні постачальники послуг для певних аспектів свого ІТ-середовища (наприклад, передача хостингу свого ІТ-середовища на аутсорсинг третій стороні або використання загального центру обслуговування для централізованого управління ІТ-процесами в групі). Застосовні ризики, що виникають в результаті використання ІТ, також можуть бути ідентифіковані як таку, що пов'язані з кібербезпекою. Більш імовірно, що буде більше ризиків, пов'язаних з використанням ІТ, коли обсяг або складність автоматизованих заходів контролю прикладних програм більші, і керівництво більше покладається на ці заходи контролю для ефективної обробки транзакцій або ефективної підтримки цілісності базової інформації.

Оцінка структури та визначення реалізації ідентифікованих заходів контролю в компоненті контрольної діяльності (див. параграф 26 (d))

A175. Оцінка структури виявленого заходу контролю включає розгляд аудитором питання про те, чи здатний захід контролю, окремо або в поєднанні з іншими заходами контролю, ефективно запобігати або виявляти і виправляти істотні викривлення (тобто мета контролю).

A176. Аудитор визначає реалізацію ідентифікованого заходу контролю, встановлюючи, що контроль існує і що суб'єкт господарювання його використовує. Аудитору немає особливого сенсу оцінювати реалізацію заходу контролю, який не розроблений ефективно. Тому аудитор спочатку оцінює структуру заходу контролю. Неправильно розроблений захід контролю є недоліком.

A177. Процедури оцінки ризиків для отримання аудиторських доказів про розробку та впровадження ідентифікованих заходів контролю в компоненті контрольної діяльності можуть включати:

- опитування персоналу суб'єкта господарювання.
- спостереження за застосуванням спеціальних заходів контролю.
- Перевірка документів і звітів.

Однак одного розслідування для таких цілей недостатньо.

A178. Аудитор може очікувати, ґрунтуючись на досвіді попереднього аудиту або на

процедурах оцінки ризиків поточного періоду, що керівництво не має ефективно розроблених або впроваджених заходів контролю для усунення значного ризику. У таких випадках процедури, що виконуються для виконання вимоги параграфа 26 (d), можуть полягати у визначенні того, що такі заходи контролю не були ефективно розроблені або впроваджені. Якщо результати процедур вказують на те, що заходи контролю були розроблені або впроваджені заново, аудитор зобов'язаний виконати процедури, описані в параграфах 26(b)–(d), щодо новостворених або впроваджених заходів контролю.

A179. Аудитор може прийти до висновку, що контроль, який ефективно розроблений і впроваджений, може бути доцільним для тестування з метою врахування його ефективності функціонування при розробці процедур по суті. Однак, коли захід контролю не розроблений або не реалізований ефективно, немає ніякої користі в його тестуванні. Коли аудитор планує протестувати заходи контролю, отримана інформація про ступінь, в якій заходи контролю усувають ризик (ризики) істотних викривлень, є вихідним матеріалом для оцінки аудитором ризику контролю на рівні тверджень.

A180. Оцінка структури та визначення реалізації ідентифікованих заходів контролю в компоненті контрольної діяльності є недостатніми для перевірки їх ефективності функціонування. Однак для автоматизованих заходів контролю аудитор може запланувати перевірку ефективності функціонування автоматизованих заходів контролю шляхом ідентифікації та тестування загальних заходів контролю ІТ, які забезпечують узгоджену роботу автоматизованих заходів контролю, замість того, щоб проводити перевірки ефективності функціонування безпосередньо на автоматизованих заходах контролю. Отримання аудиторських доказів застосування ручного заходу контролю в певний момент часу не дає аудиторських доказів ефективності функціонування заходу контролю в інший час протягом періоду, що перевіряється. Перевірки ефективності функціонування заходів контролю, включаючи перевірки непрямих заходів контролю, додатково описаних в МСА 330.[45]

A181. Коли аудитор не планує перевіряти ефективність функціонування ідентифікованих заходів контролю, розуміння аудитора все ж може допомогти в розробці характеру, термінів і обсягу аудиторських процедур по суті, які враховують пов'язані з цим ризики істотних викривлень.

Приклад:

Результати цих процедур оцінки ризиків можуть послужити основою для розгляду аудитором можливих відхилень у сукупності при розробці аудиторських вибірок.

[45] МСА 330, параграфи 8-11

Недоліки заходів контролю в системі внутрішнього контролю суб'єкта господарювання (див. параграф 27)

A182. При проведенні оцінки кожного з компонентів системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання [46]аудитор може визначити, що певні політики суб'єкта господарювання в тому чи іншому компоненті не відповідають характеру і обставинам суб'єкта господарювання. Таке визначення може бути показником, який допомагає аудитору у ідентифікації недоліків заходів контролю. Якщо аудитор виявив один або декілька недоліків заходів контролю, аудитор може розглянути вплив цих недоліків заходів контролю на розробку подальших аудиторських процедур відповідно до МСА 330.

A183. Якщо аудитор виявив один або кілька недоліків заходів контролю, МСА 265 [47] вимагає, щоб аудитор визначив, чи є ці недоліки, окремо або в поєднанні, істотним недоліком. Аудитор використовує професійне судження при визначенні того, чи є недолік істотним недоліком заходу контролю.[48]

Приклади:

Обставини, які можуть вказувати на наявність значного недоліку заходу контролю, включають такі питання, як:

- виявлення шахрайства будь-якого масштабу, в якому бере участь вище керівництво;
- виявлені внутрішні процеси, які є неналежними щодо звітності та інформування про недоліки, як зазначає внутрішній аудит;
- раніше повідомлені недоліки, які не були своєчасно усунені керівництвом;
- нездатність керівництва реагувати на значні ризики, наприклад, шляхом незастосування заходів контролю за значними ризиками; і
- перерахунок раніше випущених фінансових звітів.

Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень (див. параграфи 28-37)

Чому аудитор ідентифікує та оцінює ризики суттєвих викривлень

A184. Ризики суттєвих викривлень ідентифікуються та оцінюються аудитором з

---

[46] Параграфи 21(b), 22(b), 24(c), 25(c) і 26 (d)

[47] МСА 265, *«Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»*, параграф 8

[48] У параграфах А6-А7 МСА 265 викладено показники істотних недоліків і питання, які необхідно враховувати при визначенні того, чи є недолік або комбінація недоліків в системі внутрішнього контролю істотним недоліком.

метою визначення характеру, строків та обсягу подальших аудиторських процедур, необхідних для отримання достатніх належних аудиторських доказів. Ці докази дозволяють аудитору висловити думку про фінансову звітність при прийнятно низькому рівні аудиторського ризику.

A185. Інформація, зібрана в результаті виконання процедур оцінки ризиків, використовується в якості аудиторських доказів для забезпечення основи для ідентифікації та оцінки ризиків істотних викривлень. Наприклад, аудиторські докази, отримані при оцінці структури ідентифікованих заходів контролю і визначенні того, чи були ці заходи контролю впроваджені в компоненті контрольної діяльності, використовуються в якості аудиторських доказів для підтримки оцінки ризиків. Такі докази також забезпечують аудитору основу для розробки загальних заходів реагування на оцінені ризики суттєвих викривлень на рівні фінансової звітності, а також для розробки та виконання подальших аудиторських процедур, характер, строки та обсяг яких відповідають оціненим ризикам суттєвих викривлень на рівні тверджень, відповідно до МСА 330.

Ідентифікація ризиків суттєвих викривлень (див. параграф 28)

A186. Ідентифікація ризиків суттєвих викривлень проводиться до розгляду будь-яких відповідних заходів контролю (тобто невід'ємного ризику) і ґрунтується на попередньому розгляді аудитором викривлень, які мають розумну ймовірність як виникнення, так і є суттєвими, якщо вони мали відбутися.[49]

A187. Ідентифікація ризиків суттєвих викривлень також забезпечує основу для визначення аудитором відповідних тверджень, що допомагає аудитору визначити суттєві класи операцій, залишки рахунків та розкриття інформації.

Твердження

Чому аудитор використовує твердження

A188. При ідентифікації та оцінці ризиків суттєвих викривлень аудитор використовує твердження для розгляду різних типів потенційних викривлень, які можуть виникнути. Твердження, щодо яких аудитор виявив пов'язані з ними ризики суттєвих викривлень, є релевантними твердженнями.

Використання тверджень

A189. При ідентифікації та оцінці ризиків істотних викривлень аудитор може використовувати категорії тверджень, як описано в параграфі A190(a)–(b) нижче, або може висловити їх по-іншому за умови, що були охоплені всі аспекти, описані нижче. Аудитор може об'єднати твердження про класи

---

[49] МСА 200, параграф A15a

операцій і події, а також пов'язані з ними розкриття інформації з твердженнями про залишки рахунків і пов'язані з ними розкриття інформації.

A190. Твердження, що використовуються аудитором при розгляді різних типів потенційних викривлень, які можуть виникнути, можуть бути віднесені до наступних категорій:

(a) Твердження щодо класів операцій та подій, а також пов’язаних розкриттів протягом періоду аудиту:

(i) настання – операції та події, які були зареєстровані або розкриті, дійсно мали місце і стосуються суб’єкта господарювання;

(ii) повнота – всі операції та події, які повинні реєструватися, були зареєстровані, а всі пов’язані розкриття, які необхідно було включити у фінансову звітність, було включено;

(iii) точність – суми та інші дані, пов’язані із зареєстрованими операціями і подіями, були записані правильно, а пов’язані розкриття були відповідно виміряні й викладені.

(iv) закриття періоду – операції та події були зареєстровані у правильному обліковому періоді;

(v) класифікація – операції та події були зареєстровані на належних рахунках;

(vi) подання – операції та події відповідно узагальнені або деталізовані й чітко викладені, а пов’язані розкриття є релевантними та зрозумілими в контексті вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

(b) Твердження щодо залишків рахунків та відповідних розкриттів на кінець періоду:

(i) існування – наявні активи, зобов’язання та власний капітал;

(ii) права та зобов’язання – суб’єкт господарювання має або контролює права на активи, а зобов’язання є зобов’язаннями суб’єкта господарювання;

(iii) повнота – всі активи, зобов’язання та власний капітал, які мають реєструватися, були зареєстровані, а всі пов’язані розкриття, які необхідно було включити у фінансову звітність, було включено;

(iv) точність, оцінка та розподіл – активи, зобов’язання та власний капітал включені до фінансової звітності у відповідних сумах, усі пов’язані з цим коригування щодо оцінки або розподілу належно зареєстровані, а пов’язані розкриття було відповідно виміряні та викладені;

(v) класифікація – активи, зобов’язання та участь у капіталі було

відображено на відповідних рахунках;

(vi) подання – активи, зобов'язання та участь у капіталі відповідно узагальнені або деталізовані та чітко викладені, а пов'язані розкриття є релевантними і зрозумілими в контексті вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

A191. Твердження, описані в параграфі A129 (a)–(b), адаптовані за потре- би, можуть також використовуватись аудитором при розгляді різних типів потенційних викривлень, які можуть трапитись у розкриттях, не пов'язаних безпосередньо із записаними класами операцій, подіями або залишками рахунків.

Приклад:

Як приклад такого розкриття можна навести ситуацію, якщо від суб'єкта господарювання може вимагатись опис можливих для нього ризиків, викликаних фінансовими інструментами, включаючи причину цих ризиків; цілей, політики та процесів управління ризиками, та методів вимірювання ризиків.

Положення, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору

A192. При здійсненні тверджень щодо фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектору додатково до тверджень, викладених у параграфі A190 (a)–(b), управлінський персонал часто може стверджувати, що операції та події виконувалися відповідно до законодавства, нормативних актів та інших керівних документів. Перевірка таких тверджень може входити до обсягу завдань аудиту фінансової звітності.

Ризики суттєвих викривлень на рівні фінансової звітності (див. параграфи 28 (a) і 30)

Чому аудитор виявляє та оцінює ризики суттєвих викривлень на рівні фінансової звітності

A193. Аудитор ідентифікує ризики суттєвих викривлень на рівні фінансової звітності, щоб визначити, чи мають ризики загальний вплив на фінансову звітність і, отже, потребуватимуть вжиття загальних заходів реагування відповідно до МСА 330.[50]

A194. Крім того, ризики суттєвих викривлень на рівні фінансової звітності можуть також впливати на окремі твердження, та ідентифікація цих ризиків може допомогти аудитору в оцінці ризиків суттєвих викривлень на рівні тверджень та в розробці подальших аудиторських процедур для усунення ідентифікованих ризиків.

---

[50] МСА 330, параграф 5

Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень на рівні фінансової звітності

A195. Ризики суттєвих викривлень на рівні фінансової звітності відносяться до ризиків, які мають безпосереднє відношення до фінансової звітності в цілому і потенційно впливають на багато тверджень. Ризики такого характеру не обов'язково є ризиками, що ідентифікуються за допомогою конкретних тверджень щодо класу операцій, балансу рахунку або рівня розкриття інформації (наприклад, ризик зловживання керівництвом заходами контролю). Скоріше, вони є обставинами, які можуть значно збільшити ризики суттєвих викривлень на рівні тверджень. Оцінка аудитором того, чи мають ідентифіковані ризики безпосереднє відношення до фінансової звітності, підтверджує оцінку аудитором ризиків суттєвих викривлень на рівні фінансової звітності. В інших випадках ряд тверджень також може бути ідентифікований як той, що піддається ризику і, отже, може вплинути на ідентифікацію аудитором ризиків і оцінку ризиків істотних викривлень на рівні тверджень.

Приклад:

Суб'єкт господарювання стикається з операційними збитками і проблемами з ліквідністю і залежить від фінансування, яке ще не було забезпечено. За таких обставин аудитор може визначити, що принцип безперервності діяльності в бухгалтерському обліку створює ризик суттєвих викривлень на рівні фінансової звітності. У цій ситуації може знадобитися застосування системи бухгалтерського обліку з використанням ліквідаційної основи, що, ймовірно, матиме повсюдний вплив на всі твердження.

A196. На ідентифікацію та оцінку аудитором ризиків суттєвих викривлень на рівні фінансової звітності впливає розуміння аудитором системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, зокрема розуміння аудитором середовища контролю, процесу оцінки ризиків суб'єкта господарювання та процесу моніторингу системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, і:

- результати відповідних оцінок, передбачених параграфами 21(b), 22(b), 24(c) і 25(c); і
- будь-які недоліки заходів контролю, ідентифіковані відповідно до параграфа 27.

Зокрема, ризики на рівні фінансової звітності можуть виникати через недоліки в середовищі контролю або через зовнішні події або умови, такі як погіршення економічних умов.

A197. Ризики суттєвих викривлень внаслідок недобросовісних дій можуть мати

особливе значення для розгляду аудитором ризиків суттєвих викривлень на рівні фінансової звітності.

Приклад:

Із запитів керівництва аудитор розуміє, що фінансова звітність суб'єкта господарювання повинна використовуватися при обговоренні з кредиторами з метою забезпечення подальшого фінансування для підтримки оборотного капіталу. Таким чином, аудитор може визначити, що існує схильність до викривлення через фактори ризику шахрайства, які впливають на невід'ємний ризик (тобто схильність фінансової звітності до суттєвих викривлень через ризик недобросовісної фінансової звітності, таких як завищення активів і доходів і заниження зобов'язань і витрат для забезпечення отримання фінансування).

A198. Розуміння аудитором, включаючи відповідні оцінки, середовища контролю та інших компонентів системи внутрішнього контролю може викликати сумніви в здатності аудитора отримати аудиторські докази, на яких можна засновувати аудиторський висновок, або який може стати причиною для відмови від виконання завдання, якщо відмова можлива відповідно до чинного законодавства або нормативних актів.

Приклади:

- В результаті оцінки середовища контролю суб'єкта господарювання у аудитора виникають побоювання з приводу сумлінності керівництва суб'єкта господарювання, які можуть бути настільки серйозними, що змушують аудитора зробити висновок про те, що ризик навмисного викривлення інформації керівництвом у фінансовій звітності такий, що провести аудит неможливо.
- В результаті оцінки інформаційної системи та передачі інформації суб'єкта господарювання аудитор визначає, що значні зміни в IT-середовищі не мали належного контролю при незначному нагляді з боку керівництва та осіб, наділених керівними повноваженнями. Аудитор приходить до висновку, що існують значні побоювання з приводу стану і надійності бухгалтерської звітності суб'єкта господарювання. За таких обставин аудитор може визначити, що малоймовірно, що будуть отримані достатні належні аудиторські докази, що підтверджують незмінну думку про фінансову звітність.

A199. МСА 705 (переглянутий)[51] встановлює вимоги та містить рекомендації щодо визначення необхідності для аудитора висловити думку із застереженням чи відмовитися від висловлення думки або, як це потрібно в окремих випадках, відмовитися від завдання з аудиту, якщо така відмова не суперечить застосовному законодавству або нормативному акту.

Положення, що стосуються суб’єктів господарювання державного сектору

A200. Для суб'єктів господарювання державного сектору ідентифікація ризиків на рівні фінансової звітності може включати розгляд питань, пов'язаних з політичним кліматом, суспільними інтересами та чутливістю програми.

Ризики суттєвих викривлень на рівні твердження (див. параграф 28 (b))

У Додатку 2 у контексті невід'ємних факторів ризику наводяться приклади подій або умов, які можуть вказувати на схильність до суттєвих викривлень.

A201. Ризики суттєвих викривлень, які не належать безпосередньо до фінансової звітності, є ризиками суттєвих викривлень на рівні тверджень.

Відповідні твердження та істотні категорії операцій, залишки рахунків та розкриття інформації (див. параграф 29)

---

[51] МСА 705 (переглянутий), *«Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»,*

Чому визначаються відповідні твердження та суттєві класи операцій, залишки рахунків та розкриття інформації

A202. Визначення відповідних тверджень та суттєвих класів операцій, залишків рахунків і розкриттів інформації забезпечує основу для розуміння аудитором інформаційної системи суб'єкта господарювання, яку необхідно отримати відповідно до параграфа 25(a). Це розуміння може в подальшому допомогти аудитору у ідентифікації та оцінці ризиків суттєвих викривлень (див. A86)

Автоматизовані інструменти та методи

A203. Аудитор може використовувати автоматизовані методи для надання допомоги в ідентифікації суттєвих класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації.

Приклади:

- Всі транзакції можуть бути проаналізовані з використанням автоматизованих інструментів і методів, для розуміння їх природи, джерела, розміру і обсягу. Застосовуючи автоматизовані методи, аудитор може, наприклад, визначити, що рахунок з нульовим балансом на кінець періоду складався з численних взаємозалікових операцій і записів в журналі, що мали місце протягом періоду, що вказує на те, що залишок рахунку або клас операцій можуть бути значними (наприклад, розрахунковий рахунок по заробітній платі). Цей самий розрахунковий рахунок із заробітної плати може також вказувати на відшкодування витрат керівництву (та іншим співробітникам), що може бути значним розкриттям інформації через те, що ці платежі проводяться пов'язаним сторонам.
- Аналізуючи потоки всіх операцій з доходами, аудитор може легше ідентифікувати значний клас операцій, які раніше не були ідентифіковані.

Розкриття суттєвої інформації

A204. Суттєва інформація включає як кількісну, так і якісну інформацію, для якої є одне або кілька відповідних тверджень. Приклади розкриття інформації, що має якісні аспекти і яка може містити відповідні твердження і тому може бути визнана аудитором істотною, включають розкриття інформації про:

- умови ліквідності та заборгованості суб'єкта господарювання, що знаходиться в скрутному фінансовому становищі;
- події або обставини, які призвели до визнання збитку від знецінення;

- основні джерела невизначеності оцінок, включаючи припущення про майбутнє;
- характер змін в обліковій політиці та інші відповідні розкриття, передбачені застосовними принципами фінансової звітності, коли, наприклад, очікується, що нові вимоги до фінансової звітності вплинуть на фінансове становище і фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання;
- угоди про виплати на основі акцій, включаючи інформацію про те, як були визначені будь-які суми, та іншу відповідну інформацію;
- пов'язані сторони та угоди з пов'язаними сторонами;
- аналіз чутливості, включаючи вплив змін у припущеннях, що використовуються в методах оцінки суб'єкта господарювання, призначених для того, щоб дозволити користувачам послуг зрозуміти основи невизначеність оцінки відображеної або розкритої суми.

Оцінка ризиків суттєвих викривлень на рівні тверджень

Оцінка невід'ємного ризику (див. параграфи 31-33)

Оцінка ймовірності і величини викривлення (див. параграф 31)

Чому аудитор оцінює ймовірність і величину викривлення

A205. Аудитор оцінює ймовірність і величину викривлення щодо ідентифікованих ризиків суттєвих викривлень, оскільки значимість поєднання ймовірності виникнення викривлення і величини потенційного викривлення у разі виникнення викривлення визначає, де в спектрі невід'ємного ризику оцінюється виявлений ризик, який визначає план аудитора про подальші аудиторські процедури для усунення цього ризику.

A206. Оцінка невід'ємного ризику, пов'язаного з виявленими ризиками суттєвих викривлень, також допомагає аудитору визначити суттєві ризики. Аудитор визначає суттєві ризики, оскільки відповідно до МСА 330 та інших МСА потрібні конкретні заходи реагування на істотні ризики.

A207. Невід'ємні фактори ризику впливають на оцінку аудитором ймовірності та величини викривлення щодо ідентифікованих ризиків суттєвих викривлень на рівні тверджень. Чим більшою мірою клас операцій, залишок рахунку або розкриття інформації схильні до суттєвих викривлень, тим вищою є ймовірність оцінки невід'ємного ризику. Розгляд ступеня, в якій невід'ємні фактори ризику впливають на схильність твердження викривлень, допомагає аудитору належним чином оцінити невід'ємний ризик істотних викривлень на рівні твердження і розробити більш точну відповідь на такий ризик.

Спектр невід'ємного ризику

A208. При оцінці невід'ємного ризику аудитор використовує професійне судження при визначенні значущості поєднання ймовірності і величини викривлення.

A209. Оцінений невід'ємний ризик, що відноситься до конкретного ризику істотних викривлень на рівні тверджень, є судженням в діапазоні від нижчого до вищого за спектром невід'ємного ризику. Судження про те, в якому діапазоні оцінюється невід'ємний ризик, може варіюватися в залежності від характеру, розміру і складності суб'єкта господарювання, і враховує оцінену ймовірність і величину викривлення і невід'ємні фактори ризику.

A210. При розгляді ймовірності викривлення аудитор розглядає можливість того, що викривлення може відбутися на основі розгляду невід'ємних факторів ризику.

A211. При розгляді величини викривлення, аудитор розглядає якісні та кількісні аспекти можливого викривлення (тобто викривлення в твердженнях про класи операцій, залишки рахунків або розкриття інформації можуть бути визнані істотними через розмір, характер або обставини).

A212. Аудитор використовує значимість поєднання ймовірності і величини можливого викривлення при визначенні того, в якій частині спектру невід'ємного ризику (тобто діапазону) оцінюється невід'ємний ризик. Чим вище комбінація ймовірності і величини, тим вище оцінка невід'ємного ризику; чим нижче комбінація ймовірності і величини, тим нижче оцінка невід'ємного ризику.

A213. Для того, щоб ризик оцінювався як вищий у спектрі невід'ємного ризику, це не означає, що і величина, і ймовірність повинні оцінюватися як високі. Скоріше, саме перетин величини і ймовірності істотного викривлення в спектрі невід'ємного ризику визначатиме, чи є оцінений невід'ємний ризик вище або нижче в спектрі невід'ємного ризику. Більш висока оцінка невід'ємного ризику може також бути результатом різних поєднань ймовірності і величини, наприклад, більш висока оцінка невід'ємного ризику може бути результатом більш низької ймовірності, але дуже високої величини.

A214. Для розробки належних стратегій реагування на ризики суттєвих викривлень аудитор може розподілити ризики суттєвих викривлень за категоріями відповідно до спектру невід'ємного ризику на основі своєї оцінки невід'ємного ризику. Ці категорії можуть бути описані по-різному. Незалежно від використовуваного методу категоризації, оцінка аудитором невід'ємного ризику доречна, коли розробка та впровадження подальших аудиторських процедур для усунення ідентифікованих ризиків суттєвих викривлень на рівні тверджень належним чином враховує оцінку невід'ємного ризику та причини такої оцінки.

Поширювані ризики суттєвих викривлень на рівні тверджень (див. параграф 31 (b))

A215. При оцінці ідентифікованих ризиків суттєвих викривлень на рівні тверджень аудитор може дійти висновку, що деякі ризики суттєвих викривлень більшою мірою відносяться до фінансової звітності в цілому і потенційно впливають на багато тверджень, і в цьому випадку аудитор може оновити ідентифікацію ризиків суттєвих викривлень на рівні фінансової звітності.

A216. В обставинах, при яких ризики істотних викривлень ідентифікуються як ризики на рівні фінансової звітності через їх повсюдний вплив на ряд тверджень і ідентифікуються з конкретними твердженнями, аудитор зобов'язаний враховувати ці ризики при оцінці невід'ємного ризику ризиків істотних викривлень на рівні тверджень.

Положення, що стосуються суб’єктів господарювання державного сектору

A217. При винесенні професійного судження щодо оцінки ризику суттєвих викривлень, аудитори державного сектору можуть враховувати складність нормативних актів та директив, а також ризики недотримання вимог компетентних органів.

Значні ризики (див. параграф 32)

Причини визначення суттєвих ризиків та наслідки для аудиту

A218. Визначення суттєвих ризиків дозволяє аудитору зосередити більше уваги на тих ризиках, які знаходяться на верхівці спектру невід'ємних ризиків шляхом виконання необхідних заходів реагування, включаючи:

- заходи контролю, спрямовані на усунення значних ризиків, визначені відповідно до параграфа 26(a)(i), з вимогою оцінити, чи були заходи контролю розроблені ефективно і впроваджені відповідно до параграфа 26(d);
- МСА 330 вимагає, щоб заходи контролю, спрямовані на усунення значних ризиків, були перевірені в поточному періоді (коли аудитор має намір покладатися на ефективність функціонування таких заходів контролю), а також щоб були сплановані і виконані процедури по суті, які конкретно реагують на виявлений значний ризик;[52]
- МСА 330 вимагає, щоб аудитор отримував більш переконливі аудиторські докази, чим вища оцінка аудитором ризику;[53]
- МСА 260 (переглянутий) вимагає інформування осіб, наділених керівними повноваженнями, про істотні ризики, виявлені аудитором;[54]

---

52 МСА 330, параграфи 15 і 21

53 МСА 330, параграф 7 (b)

54 МСА 260 (переглянутий), параграф 15

- МСА 701 вимагає, щоб аудитор брав до уваги значні ризики при визначенні тих питань, які потребують значної уваги аудитора, які можуть бути ключовими питаннями аудиту;[55]
- своєчасну перевірку документації з аудиту партнером із завданням на відповідних етапах аудиту, що дозволяє своєчасно вирішувати важливі питання, включаючи значні ризики, до отримання підтвердження партнера із завдання на дату аудиторського висновку або до неї;[56]
- МСА 600 вимагає більш активної участі партнера із завдання групи, якщо значний ризик пов'язаний з компонентом групового аудиту, і щоб команда із завдання групи керувала роботою, яку потребує компонент для аудитора компонента.[57]

Визначення суттєвих ризиків

A219. При визначенні суттєвих ризиків аудитор може спочатку визначити ті оцінені ризики суттєвих викривлень, які були оцінені вище за спектром невід'ємного ризику, щоб сформувати основу для розгляду того, які ризики можуть бути близькі до верхньої межі. Близькість до верхньої межі спектру невід'ємного ризику буде різнитись між суб'єктами господарювання і не обов'язково буде завжди однаковою для суб'єкта господарювання. Це може залежати від характеру та обставин суб'єкта господарювання, для якого оцінюється ризик.

A220. Визначення того, які з оцінених ризиків суттєвих викривлень близькі до верхньої межі спектру невід'ємних ризиків і, отже, є значними ризиками, є предметом професійного судження, якщо тільки ризик не відноситься до типу, який повинен розглядатися як значний ризик відповідно до вимог іншого МСА. МСА 240 містить додаткові вимоги та рекомендації щодо ідентифікація та оцінки ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.[58]

---

55 МСА 701, *«Виклад ключових питань аудиту у звіті незалежного аудитора»*, параграф 9

56 МСА 220, параграфи 17 і A19

57 МСА 600, параграфи 30 і 31

58 МСА 240, параграфи 26-28

Приклад:

- Готівка в роздрібних супермаркетах зазвичай визначається як висока ймовірність можливого викривлення (через ризик незаконного привласнення готівки), однак величина, як правило, буде дуже низькою (через низький рівень фізичної готівки, оброблюваної в магазинах). Поєднання цих двох факторів у спектрі невід'ємного ризику навряд чи призведе до того, що наявність готівки буде визнано значним ризиком.
- Суб'єкт господарювання веде переговори про продаж бізнес-сегмента. Аудитор розглядає вплив на зменшення корисності гудвілу і може визначити, що існує більш висока ймовірність можливого викривлення і більш висока величина через вплив невід'ємних факторів ризику суб'єктивності, невизначеності і схильності до упередженості керівництва або інших факторів ризику шахрайства. Це може призвести до того, що зменшення корисності гудвілу буде визнано значним ризиком.

A221. Аудитор також бере до уваги відносний вплив невід'ємних факторів ризику при оцінці невід'ємного ризику. Чим менше вплив невід'ємних факторів ризику, тим нижче, ймовірно, буде оцінений ризик. Ризики суттєвих викривлень, які можуть бути оцінені як такі, що мають більш високий невід'ємний ризик і, отже, можуть бути визначені як значний ризик, можуть виникнути в результаті наступних факторів:

- операції, для яких існує кілька прийнятних методів бухгалтерського обліку, тому мова йде про суб'єктивність;
- бухгалтерські оцінки, які мають високу невизначеність оцінки або складні моделі;
- складність збору та обробки даних для підтримки залишків рахунків;
- залишки рахунків або кількісна інформація, що вимагає складних розрахунків;
- принципи бухгалтерського обліку, які можуть бути витлумачені по-різному;
- зміни в бізнесі суб'єкта господарювання, які тягнуть за собою зміни в бухгалтерському обліку, наприклад, злиття і поглинання.

Ризики, для яких процедури по суті самі по собі не забезпечують достатніх належних аудиторських доказів (див. параграф 33)

Чому необхідно виявляти ризики, для яких процедури по суті самі по собі не

забезпечують достатніх належних аудиторських доказів

A222. Через характер ризику суттєвих викривлень і заходів контролю, спрямованих на усунення цього ризику, в деяких обставинах єдиним способом отримання достатніх належних аудиторських доказів є перевірка ефективності функціонування заходів контролю. Відповідно, аудитору потрібно ідентифікувати будь-які такі ризики через наслідки для розробки та виконання подальших аудиторських процедур відповідно до МСА 330 для усунення ризиків суттєвих викривлень на рівні тверджень.

A223. Параграф 26(a) (iii) також вимагає визначення заходів контролю, які усувають ризики, для яких процедури по суті самі по собі не можуть надати достатніх належних аудиторських доказів, оскільки аудитор зобов'язаний, відповідно до МСА 330,[59] розробити та провести тестування таких заходів контролю.

Визначення ризиків, для яких процедури по суті самі по собі не забезпечують достатніх належних аудиторських доказів

A224. У тих випадках, коли звичайні ділові операції піддаються високоавтоматизованій обробці з мінімальним ручним втручанням або взагалі без нього, може виявитися неможливим виконати тільки процедури по суті, що стосуються ризику. Це може мати місце за обставин, коли значний обсяг інформації суб'єкта господарювання ініціюється, записується, обробляється або повідомляється тільки в електронній формі, наприклад, в інформаційній системі, яка передбачає високий ступінь інтеграції між її IT-додатками. У таких випадках:

- аудиторські докази можуть бути доступні тільки в електронній формі, і їх достатність і доречність зазвичай залежать від ефективності заходів контролю за їх точністю і повнотою;
- ймовірність того, що неправильне ініціювання або зміна інформації відбудеться і не буде виявлено, може бути більшою, якщо відповідні заходи контролю працюють неефективно.

Приклад:

Як правило, неможливо отримати достатні належні аудиторські докази, що стосуються доходів телекомунікаційного суб'єкту господарювання, на основі одних тільки процедур по суті. Це пов'язано з тим, що докази активності виклику або передачі даних не існують у формі, яку можна спостерігати. Замість цього зазвичай виконується тестування важливих заходів контролю, щоб визначити, що ініціювання і завершення викликів, а також активність даних

[59] МСА 330, параграф 8

правильно фіксуються (наприклад, хвилини виклику або обсяг завантаження) і правильно реєструються в білінговій системі суб'єкта господарювання.

A225. МСА 540 (переглянутий) містить додаткові рекомендації, що стосуються бухгалтерських оцінок ризиків, для яких процедури по суті самі по собі не забезпечують достатніх належних аудиторських доказів.[60] Щодо бухгалтерських оцінок це може не обмежуватися автоматизованою обробкою, але також може бути застосовано до складних моделей.

Оцінка ризику контролю (див. параграф 34)

A226. Плани аудитора з перевірки ефективності функціонування заходів контролю засновані на очікуваннях, що заходи контролю працюють ефективно, і це ляже в основу оцінки аудитором ризику контролю. Початкове очікування ефективності функціонування заходів контролю засноване на оцінці аудитором структури і визначенні реалізації ідентифікованих заходів контролю в компоненті контрольної діяльності. Після того, як аудитор перевірить ефективність функціонування заходів контролю відповідно до МСА 330, аудитор зможе підтвердити початкові очікування щодо ефективності функціонування заходів контролю. Якщо заходи контролю працюють неефективно, як очікувалося, то аудитору необхідно буде переглянути оцінку ризику контролю відповідно до параграфа 37.

A227. Оцінка аудитором ризику контролю може проводитися різними способами залежно від бажаних методів або методологій аудиту і може бути виражена різними способами.

A228. Якщо аудитор планує перевірити ефективність функціонування заходів контролю, може знадобитися тестування комбінації заходів контролю, щоб підтвердити очікування аудитора про те, що заходи контролю працюють ефективно. Аудитор може планувати перевірку як прямих, так і непрямих заходів контролю, включаючи загальні заходи контролю ІТ, і, якщо так, враховувати сукупний очікуваний ефект заходів контролю при оцінці ризику контролю. У тій мірі, в якій підлягає перевірці захід контролю, не повною мірою враховує оцінений невід'ємний ризик, аудитор визначає наслідки для розробки подальших аудиторських процедур для зниження аудиторського ризику до прийнятно низького рівня.

A229. Коли аудитор планує перевірити ефективність функціонування автоматизованого заходу контролю, аудитор може також запланувати перевірку ефективності функціонування відповідних загальних заходів контролю ІТ, які підтримують безперервне функціонування цього автоматизованого заходу контролю, для усунення ризиків, що виникають в

---

[60] МСА 540 (переглянутий), параграфи A87-A89

результаті його використання, і для забезпечення основи для очікувань аудитора щоб автоматизований захід контролю ефективно працював протягом усього періоду. Коли аудитор очікує, що відповідні загальні заходи контролю ІТ будуть неефективними, це визначення може вплинути на оцінку аудитором ризику контролю на рівні тверджень, і подальші аудиторські процедури аудитора, можливо, повинні включати процедури по суті для усунення застосовних ризиків, що виникають в результаті використання ІТ. Додаткові вказівки щодо процедур, які аудитор може виконувати за цих обставин, зазначено в МСА 330.[61]

Оцінка аудиторських доказів, отриманих в результаті процедур оцінки ризиків (див. параграф 35)

Чому аудитор оцінює аудиторські докази на основі процедур оцінки ризиків

A230. Аудиторські докази, отримані в результаті виконання процедур оцінки ризиків, служать основою для ідентифікації та оцінки ризиків істотних викривлень. Це забезпечує основу для розробки аудитором характеру, строків та обсягу подальших аудиторських процедур з урахуванням оцінених ризиків суттєвих викривлень на рівні тверджень відповідно до МСА 330. Відповідно, аудиторські докази, отримані в результаті процедур оцінки ризиків, забезпечують основу для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень внаслідок недобросовісних дій або помилок на рівні фінансової звітності та тверджень.

Оцінка аудиторських доказів

A231. Аудиторські докази, отримані в результаті процедур оцінки ризиків, включають як інформацію, яка підтверджує твердження керівництва, так і будь-яку інформацію, яка суперечить таким твердженням.[62]

Професійний скептицизм

A232. При оцінці аудиторських доказів, отриманих в результаті процедур оцінки ризиків, аудитор розглядає, чи отримано достатнє уявлення про суб'єкт господарювання і його середовище, застосовну структуру фінансової звітності та систему внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, щоб мати можливість ідентифікувати ризики істотних викривлень, а також чи є які-небудь докази того, що є суперечливим, що може вказувати на ризик істотного викривлення.

Класи операцій, залишки рахунків і розкриття інформації, які не є важливими, але є

---

61 МСА 330, параграфи A29-A30

62 МСА 500, параграф A1

*істотними (*див. параграф 36)

A233. Як пояснюється в МСА 320,[63] суттєвість та аудиторський ризик враховуються при ідентифікації та оцінці ризиків суттєвих викривлень у класах операцій, залишків рахунків та розкриттях. Визначення аудитором суттєвості є предметом професійного судження і залежить від сприйняття аудитором потреб користувачів фінансової звітності у фінансовій інформації.[64] Для цілей цього МСА та параграфа 18 МСА 330, класи операцій, залишки рахунків або розкриття інформації є суттєвими, якщо можна обґрунтовано очікувати, що пропуск, викривлення або приховування інформації про них вплинуть на економічні рішення користувачів послуг, що приймаються на основі фінансової звітності в цілому.

A234. Це можуть бути класи операцій, залишки рахунків або розкриття інформації, які є суттєвими, але не були визначені істотними (тобто не ідентифіковані відповідні твердження).

Приклад:

Суб'єкт господарювання може розкрити інформацію про винагороду керівників, щодо якої аудитор не виявив ризик істотного викривлення. Однак аудитор може визначити, що це розкриття є суттєвим, ґрунтуючись на міркуваннях, викладених у параграфі A233.

A235. Аудиторські процедури для розгляду класів операцій, залишків рахунків або розкриття інформації, які є суттєвими, але не визначені як істотні, розглядаються в МСА 330.[65] Коли клас операцій, залишки рахунків або розкриття інформації визначаються як істотні відповідно до вимог параграфа 29, клас операцій, залишки рахунків або розкриття інформації також є істотними для цілей параграфа 18 МСА 330.

Перегляд оцінки ризиків (див. параграф 37)

A236. Під час аудиту увагу аудитора може привернути інформація, яка значно відрізняється від інформації, на якій ґрунтувалась оцінка ризиків.

Приклад:

Оцінка ризиків може ґрунтуватися на очікуванні того, що певні заходи контролю працюють ефективно. При тестуванні таких заходів контролю аудитор може отримати аудиторські докази щодо їх неефективної роботи у відповідні періоди часу протягом аудиту.

---

63 МСА 320, параграф A1

64 МСА 320, параграф 4

65 МСА 330, параграф 18

Аналогічно при виконанні процедур по суті аудитор може виявити викривлення у сумах та з більшою частотою, ніж та, що відповідає оцінці ризиків аудитором. За таких обставин оцінка ризику може неправильно відображати реальні обставини суб'єкта господарювання, а подальші заплановані аудиторські процедури можуть бути неефективними при ідентифікації суттєвих викривлень. Для отримання додаткових рекомендацій щодо оцінки ефективності функціонування заходів контролю див. параграфи 16 та 17 МСА 330.

Документація (див. параграф 38)

A237. При регулярних аудитах окрема документація може переноситися на наступні періоди, оновлюватись у разі потреби для відображення змін у діяльності або процесах суб'єкта господарювання.

A238. У МСА 230 зазначається, що, серед інших міркувань, хоча може і не бути єдиного способу документування прояву аудитором професійного скептицизму, аудиторська документація, тим не менш, може містити докази прояву аудитором професійного скептицизму.[66] Наприклад, коли аудиторські докази, отримані в результаті процедур оцінки ризиків, включають докази, які як підтверджують, так і суперечать твердженням керівництва, документація може включати в себе те, як аудитор оцінював ці докази, включаючи професійні судження, зроблені при оцінці того, чи забезпечують аудиторські докази належну основу для ідентифікації та оцінки аудитором ризиків, пов'язаних з істотним викривленням. Приклади інших вимог цього МСА, стосовно яких документація може свідчити про прояв аудитором професійного скептицизму, включають:

- параграф 13, який вимагає від аудитора розробляти і виконувати процедури оцінки ризиків таким чином, щоб вони не були спрямовані на отримання аудиторських доказів, які можуть підтвердити існування ризиків, або на виключення аудиторських доказів, які можуть суперечити існуванню ризиків;
- параграф 17, в якому зазначено обговорення між ключовими членами робочої групи застосування принципів фінансової звітності та схильності фінансової звітності суб'єкта господарювання до суттєвих викривлень;
- параграфи 19(b) і 20, які вимагають, щоб аудитор отримав уявлення про причини будь-яких змін в обліковій політиці суб'єкта господарювання і оцінив, чи є облікова політика суб'єкта господарювання належною і чи відповідає вона застосовній системі фінансової звітності;
- параграфи 21(b), 22(b), 23(b), 24(c), 25(c), 26(d) і 27, в яких зазначається,

[66] МСА 230, параграф А7

що аудитор повинен оцінювати, ґрунтуючись на отриманому необхідному розумінні, чи є компоненти системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання належними відповідно до обставин суб'єкта з урахуванням характеру і складності суб'єкта, а також для визначення того, чи був виявлений один або кілька недоліків заходів контролю;

- параграф 35, який вимагає, щоб аудитор брав до уваги всі аудиторські докази, отримані в результаті процедур оцінки ризиків, незалежно від того, підтверджують вони твердження керівництва або суперечать їм, і оцінював, чи забезпечують аудиторські докази, отримані в результаті процедур оцінки ризиків, належну основу для ідентифікації та оцінки ризиків істотних викривлень; і
- параграф 36, який вимагає, щоб аудитор оцінював, коли це застосовно, чи залишається доречним визначення аудитора про відсутність ризиків істотних викривлень для істотного класу операцій, залишку рахунку або розкриття інформації.

Можливість масштабування

A239. Спосіб документування вимог параграфа 38 визначається аудитором з використанням професійного судження.

A240. Для обґрунтування винесених складних суджень може знадобитися більш детальна документація, достатня для того, щоб досвідчений аудитор, який не має попереднього досвіду проведення аудиту, міг зрозуміти характер, терміни і обсяг виконаних аудиторських процедур.

A241. Для аудитів менш складних суб'єктів господарювання форма документації може бути простою, а обсяг – невеликим. На форму і обсяг документації аудитора впливають характер, розмір і складність суб'єкта господарювання та його системи внутрішнього контролю, доступність інформації суб'єкта господарювання, а також методологія і технологія аудиту, що використовуються під час аудиту. Немає необхідності документувати повне розуміння аудитором сутності та пов'язаних з цим питань. Ключові елементи [67]розуміння, задокументовані аудитором, можуть включати ті, на яких аудитор засновував оцінку ризиків суттєвих викривлень. Однак аудитор не зобов'язаний документувати кожен невід'ємний фактор ризику, який був прийнятий до уваги при ідентифікації та оцінці ризиків істотних викривлень на рівні тверджень.

Приклад:

При аудитах менш складних суб'єктів господарювання документація з аудиту може бути включена в документацію аудитора за загальною

[67] МСА 230, параграф 8

стратегією і планом аудиту.[68] Аналогічним чином, наприклад, результати оцінки ризиків можуть бути задокументовані окремо або як частина документації аудитора про подальші аудиторські процедури.[69]

[68] МСА 300, *«Планування аудиту фінансової звітності»*, параграфи 7, 9 і А11

[69] МСА 330, параграф 28

Додаток 1

(див. параграф А61–А67)

Положення щодо суб’єкта господарювання та його бізнес-моделі

У цьому додатку пояснюються цілі і сфера застосування бізнес-моделі суб'єкта господарювання і наводяться приклади питань, які аудитор може розглянути для розуміння діяльності суб'єкта господарювання, які можуть бути включені в бізнес-модель. Розуміння аудитором бізнес-моделі суб’єкта господарювання та того, як на неї впливають його бізнес-стратегія та бізнес-цілі, може допомогти аудитору у виявленні бізнес-ризиків, які можуть вплинути на фінансову звітність. Крім того, це може допомогти аудитору у виявленні ризиків суттєвих викривлень.

Цілі та сфера застосування бізнес-моделі суб’єкта господарювання

1. Бізнес-модель суб’єкта господарювання описує, як суб’єкт господарювання розглядає, наприклад, свою організаційну структуру, операції або сферу діяльності, бізнес-напрямки (включаючи конкурентів і їх клієнтів), процеси, можливості зростання, глобалізацію, нормативні вимоги і технології. Бізнес-модель суб’єкта господарювання описує, як суб’єкт господарювання створює, зберігає та отримує фінансову або ширшу цінність для своїх зацікавлених сторін.
2. Стратегії – це підходи, за допомогою яких управлінський персонал має намір досягти своїх цілей, включаючи те, як суб’єкт господарювання планує реагувати на ризики та можливості, з якими вона стикається. Стратегії суб’єкта господарювання з часом змінюються керівництвом у відповідь на зміни в його цілях, а також внутрішніх і зовнішніх обставинах, в яких він здійснює свою діяльність.
3. Опис бізнес-моделі зазвичай включає в себе:
    - сферу діяльності суб’єкта господарювання та причини, у зв'язку з якими він її здійснює;
    - структуру суб’єкта господарювання та масштаби його діяльності;
    - ринки або географічні або демографічні сфери, а також частини ланцюжка створення вартості, в яких вона працює, як вона взаємодіє з цими ринками або сферами (основні продукти, споживчі сегменти і методи розподілу), а також основа, на якій вона конкурує;
    - бізнес або операційні процеси суб’єкта господарювання (наприклад, інвестиційні, фінансові та операційні процеси), що використовуються при здійсненні діяльності, з акцентом на ті частини бізнес-процесів, які важливі для створення, збереження або отримання вартості;
    - ресурси (наприклад, фінансові, людські, інтелектуальні, екологічні та

технологічні) та інші ресурси та відносини (наприклад, між клієнтами, конкурентами, постачальниками та співробітниками), які необхідні або важливі для успіху бізнес-моделі.

- як бізнес-модель суб'єкта господарювання інтегрує використання ІТ у взаємодію з клієнтами, постачальниками, кредиторами та іншими зацікавленими сторонами через ІТ-інтерфейси та інші технології.

4. Бізнес-ризик може мати безпосередні наслідки для ризику суттєвих викривлень для класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації на рівні тверджень або фінансової звітності. Наприклад, бізнес-ризик, що виникає в результаті значного падіння ринкової вартості нерухомості, може збільшити ризик істотних викривлень, пов'язаних з твердженням про оцінку для кредитора середньострокових кредитів, забезпечених нерухомістю. Однак той же ризик, особливо в поєднанні з серйозним економічним спадом, який одночасно збільшує базовий ризик довічних кредитних втрат за його кредитами, може також мати довгострокові наслідки. Чистий ризик виникнення кредитних збитків може викликати серйозні сумніви в здатності суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність. Якщо це так, це може мати наслідки для висновку керівництва та аудитора щодо доцільності використання суб'єктом господарювання принципу безперервності діяльності в бухгалтерському обліку та визначення того, чи існує суттєва невизначеність. Тому питання про те, чи може бізнес-ризик привести до появи ризику істотних викривлень, розглядається в світлі обставин суб'єкта господарювання. Приклади подій та умов, які можуть призвести до виникнення ризиків суттєвих викривлень, вказані в **Додатку 2**.

Діяльність суб'єкта господарювання

5. Приклади питань, які аудитор може розглянути при отриманні розуміння діяльності суб'єкта господарювання (включеного в бізнес-модель суб'єкта), включають:

(a) бізнес-операції, такі як:

- характер джерел доходу, продуктів або послуг і ринків, включаючи участь в електронній торгівлі, такий як продажі через інтернет і маркетингова діяльність;
- проведення операцій (наприклад, етапи і методи виробництва або види діяльності, схильні до екологічних ризиків);
- альянси, спільні підприємства та аутсорсингова діяльність;
- географічна дисперсія і галузева сегментація;
- розташування виробничих приміщень, складів і офісів, а також розташування і кількість запасів;
- ключові клієнти і важливі постачальники товарів і послуг, умови

працевлаштування (включаючи наявність профспілкових контрактів, пенсійні та інших допомог після закінчення трудової діяльності, опціони на акції або стимулюючі бонуси, а також державне регулювання, пов'язане з питаннями зайнятості);

- науково-дослідна і дослідно-конструкторська діяльність і витрати;
- угоди з пов'язаними сторонами.

(b) інвестиції та інвестиційна діяльність, а саме:

- заплановані або нещодавно здійснені покупки або продажі;
- інвестиції та розпорядження цінними паперами та позиками;
- діяльність з капіталовкладення;
- інвестиції в неконсолідовані суб’єкти господарювання, включаючи неконтрольовані партнерства, спільні підприємства та неконтрольовані підприємства спеціального призначення;

(c) фінансування та фінансова діяльність, а саме:

- структура власності основних дочірніх і асоційованих компаній, включаючи консолідовані і неконсолідовані структури;
- структура боргу та відповідні умови, включаючи позабалансові механізми фінансування та лізингові угоди;
- бенефіціарні власники (наприклад, місцева, іноземна, ділова репутація та досвід) та пов'язані сторони;
- використання похідних фінансових інструментів.

Характер суб’єкта господарювання спеціального призначення

6. Суб’єкт господарювання спеціального призначення (іноді іменований цільовою компанією) є суб’єктом господарювання, який створюється для вузького та чітко визначеного призначення, наприклад для оренди або сек’юритизації фінансових активів, або для ведення діяльності з дослідження та розробки. Такий суб’єкт господарювання може мати форму корпорації, трасту, партнерства або некорпоративного підприємства. Суб’єкт господарювання, за дорученням якого було створено суб’єкт господарювання спеціального призначення, часто може передавати активи останньому (наприклад, як складову операції списання з балансу фінансових активів), мати право використовувати активи останнього або надавати останньому послуги, тоді як інші сторони можуть надавати фінансування останньому. Як зазначено в МСА 550, за деяких обставин суб’єкт господарювання спеціального призначення може бути пов’язаною стороною суб’єкта

господарювання.[70]

7. Концептуальні основи фінансового звітування часто визначають докладні умови стосовно контролю або обставини, за яких суб'єкт господарювання спеціального призначення повинен розглядатися для консолідації. Тлумачення вимог таких концептуальних основ часто потребує вичерпного знання відповідних угод із суб'єктом господарювання спеціального призначення.

[70] МСА 550, параграф А7

Додаток 2

(див. параграфи 12 (f), 19(c), A7-A8, A85-A89)

Розуміння властивих факторів ризику

Цей додаток містить додаткові роз'яснення щодо невід'ємних факторів ризику, а також питання, які аудитор може розглянути при розумінні та застосуванні невід'ємних факторів ризику при ідентифікації та оцінці ризиків суттєвих викривлень на рівні тверджень.

Невід'ємні фактори ризику

1. Невід'ємні фактори ризику – це характеристики подій або умов, які впливають на схильність тверджень про клас операцій, залишок рахунку або розкриття інформації до викривлення, чи то внаслідок шахрайства, чи помилки, і до розгляду заходів контролю. Такі фактори можуть бути якісними або кількісними і включати складність, суб'єктивність, зміни, невизначеність або схильність до викривлення через упередженість керівництва або інших факторів ризику шахрайства в тій [71]мірі, в якій вони впливають на невід'ємний ризик. При отриманні розуміння суб 'єкта господарювання і його середовища, а також застосовної основи фінансової звітності та облікової політики суб'єкта господарювання відповідно до параграфів 19(a)–(b), аудитор також розуміє, як властиві йому фактори ризику впливають на схильність тверджень до викривлення при підготовці фінансової звітності.

2. Невід'ємні фактори ризику, пов'язані з підготовкою інформації, яка необхідна згідно з застосовними принципами фінансової звітності (згадані в цьому параграфі як «необхідна інформація»), включають:

   - *Складність* виникає або через характер інформації, або через спосіб підготовки необхідної інформації, в тому числі в тих випадках, коли такі процеси підготовки за своєю суттю більш складні в застосуванні. Наприклад, можуть виникнути наступні складнощі:

     - при розрахунку положень про знижки постачальникам, оскільки може виникнути необхідність враховувати різні комерційні умови з багатьма постачальниками або безліч взаємопов'язаних комерційних умов, які мають відношення до розрахунку знижок; або

     - коли існує багато потенційних джерел даних з різними характеристиками, що використовуються при складанні бухгалтерської оцінки, обробка цих даних включає в себе безліч взаємопов'язаних етапів, і тому дані за своєю суттю складніше

[71] МСА 240, параграфи A24-A27

ідентифікувати, збирати, отримувати до них доступ, розуміти або обробляти.

- *Суб'єктивність* виникає через перманентні обмеження в здатності об'єктивно підготувати необхідну інформацію через обмеження в доступності знань або інформації, так що керівництву може знадобитися зробити вибір або суб'єктивне судження про належний підхід і про отриману інформацію для включення в фінансову звітність. Через різні підходи до підготовки необхідної інформації належне застосування вимог застосовної системи фінансової звітності може призвести до різних результатів. У міру збільшення обмежень в знаннях або даних, суб'єктивність суджень, які можуть бути зроблені обізнаними і незалежними особами, а також різноманітність можливих результатів цих суджень, також будуть збільшуватися.

- *Зміна* – це результат подій або умов, які з часом впливають на бізнес суб'єкта господарювання або економічні, бухгалтерські, нормативні, галузеві або інші аспекти середовища, в якому він працює, коли наслідки цих подій або умов відображені в необхідній інформації. Такі події або умови можуть мати місце під час або між періодами фінансової звітності. Наприклад, зміни можуть бути викликані змінами у вимогах застосовної системи фінансової звітності, або в суб'єкті господарювання та його бізнес-моделі, або в середовищі, в якому суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність. Така зміна може вплинути на допущення і судження керівництва, в тому числі в тому, що стосується вибору керівництвом облікової політики або способу підготовки бухгалтерських оцінок або визначення відповідної інформації.

- *Невизначеність* виникає, коли необхідна інформація не може бути підготовлена тільки на основі досить точних і всеосяжних даних, які можна перевірити шляхом прямого спостереження. За цих обставин, можливо, буде потрібно застосувати підхід, який використовує наявні знання для підготовки інформації з використанням досить точних і всеосяжних спостережуваних даних, наскільки це можливо, і розумних припущень, підкріплених найбільш підходящими доступними даними, коли це не так. Обмеження на доступність знань або даних, які не знаходяться під контролем керівництва (з урахуванням обмежень за витратами, де це може бути застосовано), є джерелами невизначеності, і їх вплив на підготовку необхідної інформації не може бути усунуто. Наприклад, невизначеність в оцінці виникає, коли необхідна грошова сума не може бути визначена з точністю, а результат оцінки невідомий до дати завершення підготовки фінансової звітності.

- *Схильність до викривлення через упередженість керівництва або інших факторів ризику шахрайства в тій мірі, в якій вони впливають на невід'ємний ризик* – це схильність до упередженості керівництва, що

виникає в результаті умов, які створюють ймовірність навмисного або ненавмисного недотримання керівництвом нейтральності при підготовці інформації. Упередженість керівництва часто пов'язана з певними умовами, які потенційно можуть призвести до того, що керівництво не буде дотримуватися нейтралітету при винесенні суджень (ознаки потенційної упередженості керівництва), що може привести до істотного викривлення інформації, яке може бути шахрайським, якщо воно навмисне. Такі показники включають стимули або тиск в тій мірі, в якій вони впливають на невід'ємний ризик (наприклад, унаслідок мотивації для досягнення бажаної планової норми прибутку або нормативу достатності капіталу), і можливість не зберігати нейтралітет. Фактори, що відносяться до схильності до викривлення внаслідок шахрайства у формі недобросовісної фінансової звітності або незаконного привласнення активів, описані в параграфах А1-А5 МСА 240.

3. Коли складність є невід'ємним фактором ризику, може виникнути невід'ємна потреба в більш складних процесах підготовки інформації, і такі процеси можуть бути спочатку більш складними в застосуванні. В результаті їх застосування може потребувати спеціальних навичок або знань, а також залучення експерта керівництва.

4. Коли судження керівництва носять більш суб'єктивний характер, також може збільшитися схильність до викривлення через упередженість керівництва, чи то ненавмисного, чи навмисного. Наприклад, при підготовці бухгалтерських оцінок, які були визначені як такі, що мають високу невизначеність в оцінці, можна використати значне судження керівництва, а висновки, що стосуються методів, даних і припущень, можуть відображати ненавмисну або навмисну упередженість керівництва.

Приклади подій або умов, які можуть призвести до виникнення ризиків суттєвих викривлень

5. Нижче наведено приклади подій (включаючи операції) та умов, які можуть вказувати на наявність ризиків суттєвих викривлень у фінансовій звітності на рівні фінансової звітності або тверджень. Приклади, представлені невід'ємним фактором ризику, охоплюють широкий спектр подій і умов, однак не всі події і умови відносяться до кожного завдання з аудиту, і список прикладів не обов'язково є повним. Події та умови були класифіковані за невід'ємним фактором ризику, який може мати найбільший вплив в даних обставинах. Важливо відзначити, що через взаємозв'язок між невід'ємними факторами ризику, наведені в прикладі події і умови також, ймовірно, будуть схильні до або зазнаватимуть впливу інших невід'ємних факторів ризику в різному ступені.

Відповідний невід'ємний фактор ризику:	Приклади подій або умов, які можуть вказувати на існування ризиків суттєвих викривлень на рівні тверджень:
Складність	Нормативний: Операції, які підлягають високому ступеню складного регулювання. Бізнес-модель: Існування складних спілок і спільних підприємств. Застосовна система фінансової звітності: Облік вимірювань, пов'язаних зі складними процесами. Операції: Використання позабалансового фінансування, спеціалізованих суб'єктів господарювання та інших складних механізмів фінансування.
Суб'єктивність	Застосовна система фінансової звітності: Широкий діапазон можливих критеріїв бухгалтерської оцінки. Наприклад, визнання керівництвом амортизації або доходів і витрат від будівництва. Вибір керівництвом методу або моделі оцінки для необоротних активів, таких як інвестиційна нерухомість.
Зміна	Економічні умови: Операції в регіонах з економічною нестабільністю, наприклад, в країнах зі значною девальвацією валюти або з високою інфляцією. Ринки: Операції, схильні до волатильності ринків, наприклад, торгівля ф'ючерсами. Втрата клієнта: Безперервність діяльності та проблеми з ліквідністю, включаючи втрата важливих клієнтів. Галузева модель:

Відповідний невід'ємний фактор ризику:	Приклади подій або умов, які можуть вказувати на існування ризиків суттєвих викривлень на рівні тверджень:
	Зміни в галузі, в якій працює суб’єкт господарювання. Бізнес-модель: Зміни в ланцюжку поставок. Розробка або пропозиція нових продуктів або послуг, або перехід на нові напрямки бізнесу.
	Географія: Розширення в нові місця. Структура суб’єкта господарювання: Зміни в суб'єкті господарювання, такі як великі придбання або реорганізації або інші незвичайні події. Суб'єкти господарювання або бізнес-сегменти, які можуть бути продані. Компетентність в області людської праці: Зміни в ключовому персоналі, включаючи догляд ключових керівників. IT: Зміни в IT-середовищі. Встановлення нових важливих IT-систем, пов'язаних з фінансовою звітністю. Застосовна система фінансової звітності: Застосування нових положень бухгалтерського обліку. Капітал: Нові обмеження на доступність капіталу і кредитів. Нормативний: Початок дослідження діяльності або фінансових результатів суб'єкта господарювання регулюючими або державними органами.

Відповідний невід'ємний фактор ризику:	Приклади подій або умов, які можуть вказувати на існування ризиків суттєвих викривлень на рівні тверджень:
	Незавершені судові процеси та умовні зобов'язання, наприклад, гарантії продажу, фінансові гарантії та відновлення навколишнього середовища.
Невизначеність	Звіт: Події або операції, які пов'язані зі значною невизначеністю в оцінці, включаючи бухгалтерські оцінки та відповідне розкриття інформації. Незавершені судові розгляди та умовні зобов'язання, наприклад, гарантії на продаж, фінансові гарантії та відновлення середовища.
Схильність до викривлення через упередженість керівництва або інших факторів ризику шахрайства в тій мірі, в якій вони впливають на невід'ємний ризик	Звіт: Можливості для керівництва та співробітників брати участь у шахрайській фінансовій звітності, включаючи упущення або приховування важливої інформації при розкритті. Операції: Важливі угоди з пов'язаними сторонами. Значна кількість нерегулярних або несистематичних операцій, включаючи внутрішньофірмові операції та операції з великими доходами на кінець періоду. Операції, які враховуються на основі намірів керівництва, наприклад, рефінансування боргу, активи, що підлягають продажу, і класифікація ринкових цінних паперів.

Інші події або умови, які можуть вказувати на ризики суттєвих викривлень на рівні фінансової звітності:

- брак персоналу, що володіє відповідними навичками ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- недоліки контролю, особливо в середовищі контролю, процесу оцінки ризиків і процесу моніторингу, і особливо ті, які не усунені керівництвом;

- минулі викривлення, історія помилок або значний обсяг коригувань на кінець періоду.

Додаток 3

(див. параграфи 12(m), 21-26, A90-A181)

Розуміння системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання

1. Система внутрішнього контролю суб'єкта господарювання відображається в керівництвах з політики і процедур, системах і формах, а також в інформації, що міститься в них, і здійснюється людьми. Система внутрішнього контролю суб'єкта господарювання впроваджується керівництвом, особами, наділеними керівними повноваженнями, та іншим персоналом відповідно до структури суб'єкта господарювання. Система внутрішнього контролю суб'єкта господарювання може застосовуватися на основі рішень керівництва, осіб, наділених керівними повноваженнями, або іншого персоналу і в контексті правових або нормативних вимог до операційної моделі суб'єкта господарювання, структури юридичної особи або їх комбінації.

2. У цьому додатку далі роз'яснюються компоненти, а також обмеження системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, викладені в параграфах 12(m), 21-26 і A90–A181, оскільки вони відносяться до аудиту фінансової звітності.

3. У систему внутрішнього контролю суб'єкта господарювання включено аспекти, які відносяться до цілей звітності суб'єкта, включаючи цілі його фінансової звітності, але можуть також включати аспекти, які відносяться до його операцій або дотримання вимог, коли такі аспекти мають відношення до фінансової звітності.

> **Приклад**:
>
> Заходи контролю за додержанням законів та нормативних актів можуть мати відношення до фінансової звітності, коли такі заходи контролю мають відношення до підготовки суб'єктом розкриття інформації про непередбачені обставини у фінансовій звітності.

Компоненти системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання

Середовище контролю

4. Середовище контролю включає функції управління, а також ставлення, обізнаність та дії осіб, відповідальних за управління, щодо системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання та його важливості в суб'єкті господарювання. Середовище контролю задає тон суб'єкту господарювання, впливаючи на контрольну свідомість її співробітників, і забезпечує загальну основу для функціонування інших компонентів системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

5. На контрольну свідомість суб'єкта господарювання впливають особи, наділені керівними повноваженнями, оскільки одна з їх функцій полягає в тому, щоб врівноважувати тиск на керівництво щодо фінансової звітності, який може виникнути в результаті вимог ринку або схем винагороди. Таким чином, на ефективність розробки середовища контролю щодо участі осіб, наділених керівними повноваженнями, впливають такі питання, як:

- їх незалежність від керівництва та здатність оцінювати дії керівництва;
- розуміння бізнес-операцій суб'єкта господарювання;
- ступінь, в якій вони оцінюють, чи підготовлена фінансова звітність відповідає застосовним принципам фінансової звітності, в тому числі чи включає фінансова звітність належне розкриття інформації.

6. Середовище контролю включає в себе наступні елементи:

(a) *Як виконуються обов'язки керівництва, такі як створення та підтримка культури суб'єкта господарювання та демонстрація прихильності керівництва сумлінності та етичним цінностям*. Ефективність заходів контролю не може бути вищою за чесність та етичні цінності людей, які їх створюють, керують та контролюють. Чесність і етична поведінка є результатом етичних і поведінкових стандартів або кодексів поведінки суб'єкта господарювання, того, як вони передаються (наприклад, за допомогою програмних заяв) і як вони підкріплюються на практиці (наприклад, за допомогою дій керівництва щодо усунення або пом'якшення стимулів або спокус, які можуть спонукати персонал до нечесних дій)., незаконні або неетичні дії). Доведення до відома персоналу політики суб'єкта господарювання щодо сумлінності та етичних цінностей може включати доведення поведінкових стандартів до персоналу за допомогою програмних заяв і кодексів поведінки, а також шляхом слугування прикладом.

(b) *Коли особи, що відповідають за корпоративне управління, відокремлені від керівництва, яким чином особи, що відповідають за корпоративне управління, показують незалежність від керівництва і здійснюють нагляд за системою внутрішнього контролю суб'єкта господарювання*. Контролююча свідомість суб'єкта господарювання знаходиться під впливом тих, хто відповідає за управління. Міркування можуть включати в себе наявність достатньої кількості осіб, незалежних від керівництва і об'єктивних у своїх оцінках і прийнятті рішень; як особи, наділені керівними повноваженнями, визначають і приймають на себе обов'язки з нагляду і зберігають особи, наділені керівними повноваженнями, відповідальність за нагляд за розробкою, впровадженням і функціонуванням системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання з боку керівництва. Важливість обов'язків осіб, наділених керівними повноваженнями, визнається в кодексах практики та інших законах і нормативних актах або керівництвах,

розроблених в інтересах осіб, наділених керівними повноваженнями. Інші обов'язки осіб, наділених керівними повноваженнями, включають нагляд за розробкою та ефективним функціонуванням процедур інформування інформаторів.

(c) Як суб'єкт господарювання розподіляє повноваження і відповідальність для досягнення своїх цілей. Це може включати міркування про:

- ключові галузі повноважень і відповідальності та відповідні напрями звітності;
- політики, що стосуються належної ділової практики, знань і досвіду ключового персоналу, а також ресурсів, що надаються для виконання обов'язків; і
- політики та комунікації спрямовані на забезпечення розуміння персоналом цілей суб'єкта господарювання, зв'язку між його діями та досягненням цих цілей, а також усвідомлення відповідальності.

(d) Як суб'єкт господарювання залучає, розвиває і утримує компетентних співробітників у відповідності зі своїми цілями. Це включає в себе те, як суб'єкта господарювання забезпечує наявність знань та навичок, необхідних для виконання завдань, які визначають роботу людини, а саме:

- стандарти підбору найбільш кваліфікованих співробітників з акцентом на освіту, попередній досвід роботи, минулі досягнення і докази чесної та етичної поведінки.
- політика в галузі навчання, в якій викладаються передбачувані ролі та обов'язки, включаючи такі практики, як школи та семінари, які забезпечують очікуваний рівень продуктивності та поведінки; і
- періодичні атестації сприяють просуванню по службі, що демонструє важливість для суб'єкта господарювання просування кваліфікованого персоналу на більш високі рівні відповідальності.

(e) як суб'єкт господарювання залучає окремих осіб до відповідальності за їх обов'язки в досягненні цілей системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Це може бути досягнуто, наприклад, за допомогою:

- механізмів інформування та притягнення окремих осіб до відповідальності за виконання обов'язків з контролю та здійснення коригувальних дій у міру необхідності;
- встановлення показників ефективності, стимулів і винагород для осіб,

відповідальних за систему внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, включаючи те, як ці показники оцінюються і зберігають свою актуальність;

- як тиск, пов'язаний з досягненням цілей заходів контролю, впливає на обов'язки людини і показники ефективності; і
- як окремі особи дисциплінуються в міру необхідності.

Доречність вищевказаних питань буде відрізнятися для кожного суб'єкта господарювання в залежності від його розміру, структури та характеру діяльності.

Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання

7. Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання є повторюваним процесом ідентифікації та аналізу ризиків для досягнення цілей суб'єкта господарювання і формує основу для того, як керівництво або особи, наділені керівними повноваженнями, визначають ризики, що підлягають управлінню.

8. Для цілей фінансової звітності процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання включає в себе те, як керівництво ідентифікує бізнес-ризики, що відносяться до підготовки фінансової звітності відповідно до застосовних принципів фінансової звітності суб'єкта господарювання, оцінює їх значимість, оцінює ймовірність їх виникнення і приймає рішення про дії з управління ними та їх результати. Наприклад, процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання може стосуватися того, як суб'єкт господарювання розглядає можливість неврахованих операцій або виявляє і аналізує істотні оцінки, відображені у фінансовій звітності.

9. Ризики, пов'язані з достовірною фінансовою звітністю, включають зовнішні та внутрішні події, операції або обставини, які можуть статися і негативно вплинути на здатність суб'єкта господарювання ініціювати, записувати, обробляти та подавати фінансову інформацію відповідно до тверджень керівництва у фінансовій звітності. Керівництво може ініціювати плани, програми або дії для усунення конкретних ризиків або може прийняти рішення прийняти ризик через витрати або інші міркування. Ризики можуть виникати або змінюватися у зв'язку з такими обставинами, як:

- *Зміни в операційному середовищі*. Зміни в нормативно-правовому, економічному або операційному середовищі можуть призвести до зміни конкурентного тиску та істотно різних ризиків.
- *Новий персонал*. Новий персонал може по-різному орієнтуватися у системі внутрішнього контролю суб'єкта господарювання або розуміти її.
- *Нова або оновлена інформаційна система*. Серйозні та швидкі зміни в інформаційній системі можуть змінити ризик, пов'язаний з системою

внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

- *Швидке зростання*. Серйозне і швидке розширення операцій може призвести до посилення заходів контролю і збільшення ризику збою в заходах контролю.
- *Нова технологія*. Впровадження нових технологій у виробничі процеси або інформаційну систему може змінити ризик, пов'язаний з системою внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.
- *Нові бізнес-моделі, продукти або види діяльності*. Вступ в сфери бізнесу або операцій, в яких суб'єкт господарювання має мало досвіду, може привести до появи нових ризиків, пов'язаних з системою внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.
- *Корпоративна реструктуризація*. Реструктуризація може супроводжуватися скороченням персоналу і змінами в нагляді і поділі обов'язків, які можуть змінити ризик, пов'язаний з системою внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.
- *Розширення зарубіжних операцій*. Розширення або придбання зарубіжних операцій пов'язане з новими та унікальними ризиками, які можуть вплинути на внутрішній контроль, наприклад, додаткові або змінені ризики, пов'язані з операціями в іноземній валюті.
- *Нові положення бухгалтерського* обліку. Прийняття нових принципів бухгалтерського обліку або зміна принципів бухгалтерського обліку може вплинути на ризики при підготовці фінансової звітності.
- *Використання ІТ*. Ризики, пов'язані з:
    - підтримкою цілісності даних і обробкою інформації;
    - ризиками для бізнес-стратегії суб'єкта господарювання, які виникають, якщо ІТ-стратегія суб'єкта господарювання ефективно не підтримує бізнес-стратегію суб'єкта господарювання; або
    - змінами або збоями в ІТ-середовищі суб'єкта господарювання або потоком ІТ-персоналу, або не внесенням суб'єктом господарювання необхідних оновлень в ІТ-середовище або несвоєчасне їх внесення.

Процес моніторингу системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання

10. Процес моніторингу системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання є безперервним процесом оцінки ефективності системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання та своєчасного вжиття необхідних заходів щодо виправлення становища. Процес суб'єкта господарювання з моніторингу системи внутрішнього контролю суб'єкта

господарювання може складатися з поточних заходів, окремих оцінок (що проводяться періодично) або поєднання того й іншого. Поточна діяльність з моніторингу часто вбудована в звичайну повторювану діяльність суб'єкта господарювання і може включати регулярну управлінську та наглядову діяльність. Процес суб'єкта господарювання, ймовірно, буде відрізнятися за масштабом і частотою в залежності від оцінки ризиків суб'єкта господарювання.

11. Цілі та обсяг функцій внутрішнього аудиту зазвичай включають заходи, спрямовані на оцінку або моніторинг ефективності системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.[72] Процес суб'єкта господарювання з моніторингу системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання може включати такі дії, як перевірка керівництвом своєчасності підготовки банківських вивірок, оцінка внутрішніми аудиторами відповідності торгового персоналу політиці суб'єкта господарювання щодо умов договорів купівлі-продажу і нагляд юридичного відділу за дотриманням етичних норм або правил ділової практики суб'єкта господарювання. Моніторинг проводиться також для забезпечення того, щоб заходи контролю продовжували ефективно функціонувати з плином часу. Наприклад, якщо своєчасність і точність банківських вивірок не контролюються, персонал, швидше за все, припинить їх підготовку.

12. Заходи контролю, пов'язані з процесом суб'єкта господарювання з моніторингу системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, в тому числі ті, які контролюють, лежать в основі автоматизовані заходів контролю, можуть бути автоматизованими або ручними, або поєднанням того і іншого. Наприклад, суб'єкт господарювання може використовувати автоматизований контроль доступу до певної технології з автоматичними звітами про незвичайну активність керівництву, яке вручну розслідує виявлені недоліки.

13. При визначенні відмінностей між діяльністю з моніторингу та заходом контролю, пов'язаним з інформаційною системою, враховуються основні деталі діяльності, особливо коли діяльність передбачає певний рівень наглядового контролю. Наглядові перевірки не класифікуються автоматично як діяльність з моніторингу, і може виникнути питання про те, чи класифікується перевірка як захід контролю, пов'язаний з інформаційною системою, або як діяльність з моніторингу. Наприклад, мета щомісячного заходу контролю повноти полягатиме у ідентифікації та виправленні помилок, коли в ході моніторингу буде поставлено питання про причини виникнення помилок і покладено відповідальність на керівництво за виправлення процесу для запобігання майбутніх помилок. Простіше кажучи, контроль, пов'язаний з інформаційною системою, реагує на конкретний ризик, в той час як діяльність

---

[72] МСА 610 (переглянутий у 2013 році) і Додаток 4 до цього МСА містять додаткові рекомендації, що стосуються внутрішнього аудиту.

з моніторингу оцінює, чи працюють заходи контролю в рамках кожного з п'яти компонентів системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання належним чином.

14. Заходи з моніторингу можуть включати використання інформації з повідомлень зовнішніх сторін, які можуть вказувати на проблеми або виділяти області, які потребують поліпшення. Клієнти побічно підтверджують платіжні дані, сплачуючи свої рахунки або скаржачись на свої витрати. Крім того, регулюючі органи можуть зв'язуватися з суб'єктом господарювання стосовно питань, які впливають на функціонування системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, наприклад, повідомлення, що стосуються перевірок, що проводяться банківськими регулюючими органами. Крім того, керівництво може враховувати при виконанні заходів з моніторингу будь-які повідомлення, що стосуються системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, від зовнішніх аудиторів.

Інформаційна система та повідомлення інформації

15. Інформаційна система, що має відношення до підготовки фінансової звітності, складається із заходів і політик, а також бухгалтерської та допоміжної документації, розроблених і створених для того, щоб:

- ініціювати, реєструвати та обробляти операції суб'єкта господарювання (а також збирати, обробляти та розкривати інформацію про події та умови, відмінні від операцій) та підтримувати підзвітність за відповідні активи, зобов'язання та капітал;
- усунути неправильну обробку транзакцій, наприклад, автоматизовані файли призупинення та процедури, що виконуються для своєчасного видалення елементів призупинення;
- обробляти і враховувати системні перевизначення або обходи елементів управління;
- включати інформацію з обробки транзакцій в головну книгу (наприклад, перенесення накопичених транзакцій з облікових регістрів);
- збирати та обробляти інформацію, що відноситься до підготовки фінансової звітності, для подій і умов, відмінних від амортизації активів та зміни у відшкодовуваності активів; і
- забезпечувати, щоб інформація, необхідна для розкриття відповідно до застосовних принципів фінансової звітності, накопичувалася, реєструвалася, оброблялася, узагальнювалася і належним чином відображалася у фінансових звітах.

16. Бізнес-процеси суб'єкта господарювання включають в себе дії, призначені для:

- розробки, придбання, виробництва, продажу і поширення продуктів та послуг суб'єкта господарювання;
- забезпечення дотримання законів і нормативних актів; і
- запису інформації, включаючи інформацію про бухгалтерський облік та фінансову звітність.

Результатом бізнес-процесів є транзакції, які реєструються, обробляються і повідомляються інформаційною системою.

17. Якість інформації впливає на здатність керівництва приймати належні рішення в області управління і контролю діяльності суб'єкта господарювання та підготовки достовірних фінансових звітів.

18. Комунікація, яка включає в себе забезпечення розуміння окремих ролей і обов'язків, що відносяться до системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, може набувати форму керівництва з політики, керівництва з бухгалтерського обліку та фінансової звітності та меморандуми. Передача інформації також може відбуватись в електронному вигляді, усно і за допомогою дій керівництва.

19. Передача інформації суб'єктом господарювання про функції та обов'язки в галузі фінансової звітності, а також про важливі питання, пов'язані з фінансовою звітністю, передбачає забезпечення розуміння окремих ролей і обов'язків, що відносяться до системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, що має відношення до фінансової звітності. Це може включати такі питання, як ступінь розуміння персоналом того, як їх діяльність в інформаційній системі співвідноситься з роботою інших, і способи повідомлення про винятки відповідному вищому рівню керівництва всередині суб'єкта господарювання.

Заходи контролю

20. Заходи контролю в компоненті контрольної діяльності визначені відповідно до положень параграфа 26. Такі заходи контролю включають заходи контролю обробкою інформації та загальні заходи контролю ІТ, обидва з яких можуть бути ручними або автоматизованими за своєю природою. Чим більше автоматизованих заходів контролю або заходів контролю, що включають автоматизовані аспекти, які керівництво використовує і на які покладається щодо своєї фінансової звітності, тим більш важливим може стати для суб'єкта господарювання впровадження загальних заходів контролю ІТ, які стосуються безперервного функціонування автоматизованих аспектів заходів контролю обробки інформації. Заходи контролю в компоненті контрольної діяльності можуть стосуватися наступного:

- *Авторизація та затвердження*. Авторизація підтверджує, що транзакція є дійсною (тобто вона є фактичною економічною подією або відповідає політиці суб'єкта господарювання). Авторизація зазвичай

приймає форму схвалення керівництвом більш високого рівня або перевірки і визначення того, чи є транзакція дійсною. Наприклад, керівник затверджує звіт про витрати після перевірки того, чи здаються витрати належними і чи відповідають вони політиці. Прикладом автоматичного затвердження є випадок, коли вартість одиниці рахунку-фактури автоматично порівнюється з відповідною вартістю одиниці замовлення на покупку в межах заздалегідь встановленого рівня допуску. Рахунки-фактури в межах допустимого рівня автоматично затверджуються до оплати. Ті рахунки-фактури, які виходять за межі допустимого рівня, позначаються для додаткового вивчення.

- *Звірки*. Під час проведення звірок порівнюються два або більше елемента даних. Якщо мають місце відмінності, вживаються заходи для приведення даних у відповідність. Звірки, як правило, стосуються повноти або точності обробки транзакцій.

- *Перевірки*. В ході перевірок порівнюють два або більше елементи один з одним або порівнюють елемент з політикою і, ймовірно, проводять наступні дії, якщо два елементи не збігаються або елемент не відповідає політиці. Перевірки, як правило, стосуються повноти, точності або дійсності транзакцій обробки.

- *Фізичні або логічні заходи контролю, в тому числі ті, які забезпечують захист активів від несанкціонованого доступу, придбання, використання або видалення.* Заходи контролю, які включають:

    - фізичну безпеку активів, включаючи належні гарантії, такі як охоронювані об'єкти, щодо доступу до активів і записів;

    - дозвіл на доступ до комп'ютерних програм і файлів даних (тобто логічний доступ);

    - періодичний підрахунок і порівняння з сумами, зазначеними в контрольних записах (наприклад, порівняння результатів підрахунку готівки, цінних паперів і запасів з бухгалтерськими записами).

  Ступінь, в якій фізичні заходи контролю, призначені для запобігання розкраданню активів, мають відношення до надійності підготовки фінансової звітності, залежить від обставин, наприклад, коли активи дуже схильні до незаконного привласнення.

- *Поділ обов'язків.* Покладання на різних людей обов'язків щодо санкціонування транзакцій, реєстрації транзакцій та зберігання активів. Розподіл обов'язків призначений для зменшення можливостей, що дозволяють будь-якій особі мати можливість як робити, так і приховувати помилки або шахрайство при звичайному виконанні своїх обов'язків.

Наприклад, менеджер, що дозволяє продаж в кредит, не несе відповідальності за ведення обліку дебіторської заборгованості або обробку грошових надходжень. Якщо одна людина здатна виконувати всі ці дії, він може, наприклад, створити фіктивний продаж, який може залишитися непоміченим. Аналогічним чином, продавці не повинні мати можливість змінювати файли цін на товари або комісійні ставки.

Іноді поділ не є практичним, економічно ефективним або практично можливим. Наприклад, невеликим і менш складним суб'єктам господарювання може не вистачати ресурсів для досягнення ідеальної сегрегації, а витрати на найм додаткового персоналу можуть бути непомірно високими. У таких ситуаціях керівництво може застосувати альтернативні заходи контролю. У наведеному вище прикладі, якщо продавець може змінювати файли цін на товари, може бути розпочата контрольна діяльність, щоб персонал, не пов'язаний з функцією продажів, періодично перевіряв, чи змінив продавець ціни і за яких обставин.

21. Певні заходи контролю можуть залежати від наявності відповідних наглядових заходів, встановлених керівництвом або особами, наділеними керівними повноваженнями. Наприклад, заходи контролю авторизації можуть бути делеговані відповідно до встановлених керівних принципів, таких як інвестиційні критерії, встановлені особами, наділеними керівними повноваженнями; в якості альтернативи, нестандартні операції, такі як великі придбання або відчуження, можуть потребувати спеціального схвалення на високому рівні, включаючи в деяких випадках схвалення акціонерів.

Обмеження внутрішнього контролю

22. Система внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, незалежно від того, наскільки вона ефективна, може надати суб'єкту господарювання тільки розумну впевненість у досягненні цілей фінансової звітності суб'єкта. На ймовірність їх досягнення впливають властиві внутрішньому контролю обмеження. До них відносяться реалії, які полягають в тому, що людське судження при прийнятті рішень може бути помилковим і що збої в системі внутрішнього контролю суб'єкта господарювання можуть виникати через людську помилку. Наприклад, може бути помилка в структурі або в зміні заходу контролю. Таким чином, захід контролю може бути неефективним, наприклад, коли інформація, підготовлена для цілей системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання (наприклад, звіт про виключення), використовується неефективно, оскільки особа, відповідальна за перевірку інформації, не розуміє її мети або не робить належних дій.

23. Крім того, заходи контролю можна обійти шляхом домовленості двох або більше осіб або неналежного управління заходами контролю. Наприклад, керівництво може укладати додаткові угоди з клієнтами, які змінюють умови стандартних договорів купівлі-продажу суб'єкта господарювання, що може

призвести до неналежного визнання прибутку. Крім того, перевірки редагування в ІТ-додатку, призначені для ідентифікації та звітності по транзакціях, що перевищують зазначені кредитні ліміти, можуть бути скасовані або відхилені.

24. Крім того, при розробці і впровадженні заходів контролю керівництво може виносити судження про характер і обсяг заходів контролю, які воно вибирає для впровадження, а також про характер і ступінь ризиків, які воно приймає на себе.

Додаток 4

(див. параграфи 14 (a), 24 (a) (ii), A25-A28, A118)

Міркування для розуміння функції внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання

У цьому Додатку наводяться додаткові міркування, що стосуються розуміння функції внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання, коли така функція існує.

Цілі та сфера охоплення функції внутрішнього аудиту

1. Цілі і обсяг функції внутрішнього аудиту, характер його обов'язків і статус в суб'єкті господарювання, включаючи повноваження і підзвітність функції, сильно різняться і залежать від розміру, складності і структури суб'єкта господарювання, а також вимог керівництва і, де це може бути застосовано, осіб, наділених керівними повноваженнями. Ці питання можуть бути викладені в статуті внутрішнього аудиту або у вступі.

2. В обов'язки служби внутрішнього аудиту може входити виконання процедур і оцінка результатів для забезпечення впевненості керівництва та осіб, наділених керівними повноваженнями, щодо структури та ефективності управління ризиками, системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання та процесів управління. Якщо це так, функція внутрішнього аудиту може відігравати важливу роль у процесі моніторингу системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Однак обов'язки служби внутрішнього аудиту можуть бути зосереджені на оцінці економічності, ефективності та результативності операцій, і, якщо це так, робота служби може не мати прямого відношення до фінансової звітності суб'єкта господарювання.

Запити відділу внутрішнього аудиту

3. Якщо суб'єкт господарювання має службу внутрішнього аудиту, запити відповідних осіб в рамках цієї функції можуть забезпечити інформацію, яка може знадобитися аудитору для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, застосовної структури фінансової звітності та системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, а також для ідентифікації та оцінки ризиків істотних викривлень на рівні фінансової звітності та тверджень. При виконанні своєї роботи служба внутрішнього аудиту, ймовірно, отримала уявлення про діяльність суб'єкта господарювання та бізнес-ризики і може мати висновки, засновані на його роботі, такі як виявлені недоліки або ризики контролю, які можуть зробити цінний внесок у розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, застосовної основи фінансової звітності, системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, оцінки аудитором ризиків або інших аспектів аудиту. Таким чином, аудитор запитує, чи очікує аудитор

використовувати роботу служби внутрішнього аудиту для зміни характеру або термінів або скорочення обсягу аудиторських процедур, які повинні бути виконані.[73] Запити з особливим значенням можуть стосуватися питань, піднятих службою внутрішнього аудиту перед особами, наділеними керівними повноваженнями, і результатів власного процесу оцінки ризиків цієї служби.

4. Якщо, ґрунтуючись на відповідях на запити аудитора, виявиться, що є висновки, які можуть мати відношення до фінансової звітності суб'єкта господарювання та аудиту фінансової звітності, аудитор може вважати за доцільне ознайомитися з відповідними звітами служби внутрішнього аудиту. Приклади звітів служби внутрішнього аудиту, які можуть мати відношення до справи, включають документи про стратегію і планування служби, а також звіти, підготовлені для керівництва або осіб, наділених керівними повноваженнями, з описом результатів перевірок служби внутрішнього аудиту.

5. Крім того, відповідно до МСА 240,[74] якщо служба внутрішнього аудиту надає аудитору інформацію про будь-яке фактичне, передбачуване або можливе шахрайство, аудитор бере це до уваги при визначенні аудитором ризику істотних викривлень внаслідок шахрайства.

6. Відповідними особами в підрозділі внутрішнього аудиту, до яких направляються запити, є ті, хто, на думку аудитора, володіє відповідними знаннями, досвідом і повноваженнями, наприклад, головний спеціаліст з внутрішнього аудиту або, залежно від обставин, інший персонал в підрозділі. Аудитор може також вважати за доцільне проводити періодичні зустрічі з цими особами.

Розгляд функції внутрішнього аудиту в розумінні середовища контролю

7. При розумінні середовища контролю аудитор може розглянути, як керівництво відреагувало на висновки і рекомендації служби внутрішнього аудиту щодо ідентифікованих недоліків контролю, що мають відношення до підготовки фінансової звітності, в тому числі, чи були і яким чином реалізовані такі заходи, і чи були вони згодом оцінені службою внутрішнього аудиту.

Розуміння ролі, яку функція внутрішнього аудиту відіграє в процесі моніторингу системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання

8. Якщо характер обов'язків служби внутрішнього аудиту і діяльність із забезпечення достовірності пов'язані з фінансовою звітністю суб'єкта господарювання, аудитор може також мати можливість використовувати

---

[73] Відповідні вимоги містяться в МСА 610 (переглянутий у 2013 році).

[74] МСА 240, параграф 19

роботу служби внутрішнього аудиту для зміни характеру або термінів або скорочення обсягу аудиторських процедур, які повинні виконуватися безпосередньо аудитором при отриманні аудиторських доказів. Аудитори можуть з більшою ймовірністю використовувати роботу служби внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання, коли, наприклад, на основі досвіду попередніх аудитів або процедур оцінки ризиків аудитора з'ясовується, що суб'єкт господарювання має функцію внутрішнього аудиту, яка забезпечена адекватними і належними ресурсами відповідно до складності суб'єкта господарювання і характеру його операцій, а також має прямі відносини звітності перед особами, наділеними керівними повноваженнями.

9. Якщо, ґрунтуючись на попередньому розумінні аудитором функції внутрішнього аудиту, аудитор хоче використовувати роботу служби внутрішнього аудиту для зміни характеру або термінів або скорочення обсягу аудиторських процедур, які повинні виконуватися, застосовується МСА 610 (переглянутий в 2013 році).

10. Як зазначено в МСА 610 (переглянутий в 2013 році), діяльність служби внутрішнього аудиту відрізняється від інших заходів контролю, які можуть мати відношення до фінансової звітності, таких як перевірки інформації управлінського обліку, які покликані сприяти тому, як суб'єкт господарювання запобігає або ідентифікує викривлення.

11. Встановлення контактів з відповідними особами в рамках функції внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання на ранніх етапах виконання завдання і підтримка таких контактів протягом усього завдання може сприяти ефективному обміну інформацією. Це створює середовище, в якому аудитор буде проінформований про питання, які можуть привернути увагу служби внутрішнього аудиту, коли такі питання можуть вплинути на роботу аудитора. У МСА 200 обговорюється важливість того, щоб аудитор планував і проводив аудит з професійним скептицизмом, а також [75]уважно ставився до інформації, яка ставить під сумнів надійність документів і відповідей на запити, які будуть використовуватися в якості аудиторських доказів. Відповідно, зв'язок з підрозділом внутрішнього аудиту протягом періоду виконання завдання може надати внутрішнім аудиторам можливість довести таку інформацію до відома аудитора. Потім аудитор може взяти таку інформацію до уваги при ідентифікації та оцінці аудитором ризиків істотних викривлень.

---

[75] МСА 200, параграф 7

Додаток 5

(див. параграфи 25 (a), 26(b)–(c), A94, A166-A172)

Міркування для розуміння інформаційних технологій (ІТ)

У цьому додатку представлено додаткові питання, які аудитор може розглянути для розуміння того, як суб'єкт господарювання використовує ІТ у своїй системі внутрішнього контролю.

Розуміння того, як суб'єкт господарювання використовує інформаційні технології в компонентах системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання

1. Система внутрішнього контролю суб'єкта господарювання містить ручні та автоматизовані елементи (тобто ручні і автоматизовані заходи контролю та інші ресурси, що використовуються в системі внутрішнього контролю суб'єкта господарювання). Поєднання ручних і автоматизованих елементів суб'єкта господарювання різниться в залежності від характеру і складності використання ІТ суб'єктом господарювання. Використання ІТ суб'єктом господарювання впливає на те, яким чином обробляється, зберігається і передається інформація, що відноситься до підготовки фінансової звітності відповідно до застосовних принципів фінансової звітності, і, отже, впливає на те, яким чином розробляється і впроваджується система внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Кожен компонент системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання може використовувати ІТ певною мірою.

   Як правило, ІТ використовується в системі внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, дозволяючи суб'єкту господарювання:

   - послідовно застосовувати зумовлені бізнес-правила і виконувати складні розрахунки при обробці великих обсягів транзакцій або даних;
   - забезпечувати своєчасність, доступність та точність інформації;
   - проводити додатковий аналіз інформації;
   - розширити можливості моніторингу ефективності діяльності суб'єкта господарювання, а також її політики і процедур;
   - знизити ризик того, що вдасться обійти заходи контролю; і
   - розширити можливості для досягнення ефективного поділу обов'язків шляхом впровадження заходів контролю безпеки в ІТ-додатках, базах даних і операційних системах.

2. Характеристики ручних або автоматизованих елементів мають відношення до ідентифікації та оцінки аудитором ризиків істотних викривлень і до подальших аудиторських процедур, заснованих на них. Автоматизовані заходи контролю

можуть бути більш надійним, ніж ручні, оскільки їх не можна так легко обійти, проігнорувати або перевизначити, а також вони менш схильні до простих помилок. Автоматизовані заходи контролю можуть бути більш ефективними, ніж ручні, за наступних обставин:

- великий обсяг повторюваних транзакцій або в ситуаціях, коли помилки, які можна передбачити, можна запобігти або виявити і виправити за допомогою автоматизації.
- заходи контролю, в яких конкретні способи здійснення контролю можуть бути належним чином спроектовані і автоматизовані.

Розуміння того, як суб'єкт господарювання використовує інформаційні технології в інформаційній системі (див. параграф 25(а))

3. Інформаційна система суб'єкта господарювання може включати використання ручних і автоматизованих елементів, які також впливають на спосіб ініціювання, реєстрації, обробки та звітності транзакцій. Зокрема, процедури для ініціювання, запису, обробки та подання звітів по транзакціях можуть виконуватися за допомогою ІТ-додатків, що використовуються суб'єктом господарювання, і того, як суб'єкт господарювання налаштує ці програми. Крім того, електронні записи можуть замінювати або доповнювати записи у паперовій формі.

4. При отриманні розуміння ІТ-середовища, що має відношення до потоків транзакцій і обробки інформації в інформаційній системі, аудитор збирає інформацію про характер і характеристики використовуваних ІТ-додатків, а також підтримуючої ІТ-інфраструктури та ІТ. У наступній таблиці наведено приклади питань, які аудитор може розглянути для отримання розуміння ІТ-середовища, а також приклади типових характеристик ІТ-середовищ, заснованих на складності ІТ-додатків, що використовуються в інформаційній системі суб'єкта господарювання. Однак такі характеристики носять спрямований характер і можуть відрізнятися в залежності від характеру конкретних ІТ-додатків, що використовуються суб'єктом господарювання.

	Приклади типових характеристик:		
	Просте комерційне програмне забезпечення	Комерційне програмне забезпечення середнього розміру та середньої складності або IT-додатки	Великі або складні IT-додатки (наприклад, ERP-системи)
Питання, пов'язані зі ступенем автоматизації та використанням даних:			
Ступінь автоматизованих процедур обробки і складність цих процедур, в тому числі, чи існує високоавтоматизована безпаперова обробка.	Немає даних	Немає даних	Великі і часто складні автоматизовані процедури
Ступінь залежності суб'єкта господарювання від звітів, що генеруються системою, при обробці інформації.	Проста логіка автоматизованого звіту	Проста відповідна логіка автоматизованого звіту	Складна автоматизована логіка звіту; програмне забезпечення для створення звітів
Спосіб введення даних (наприклад, введення вручну, введення клієнтом або постачальником або завантаження файлу).	Ручне введення даних	Невелика кількість вхідних даних або прості інтерфейси	Велика кількість вхідних даних або складні інтерфейси

	Приклади типових характеристик:		
	Просте комерційне програмне забезпечення	Комерційне програмне забезпечення середнього розміру та середньої складності або ІТ-додатки	Великі або складні ІТ-додатки (наприклад, ERP-системи)
Як це полегшує взаємодію між додатками, базами даних або іншими внутрішніми та зовнішніми аспектами ІТ-середовища, залежно від обставин, через системні інтерфейси.	Відсутність автоматичних інтерфейсів (тільки ручне введення)	Невелика кількість вхідних даних або прості інтерфейси	Велика кількість вхідних даних або складні інтерфейси
Обсяг і складність даних в цифровій формі, оброблюваних інформаційною системою, включаючи те, чи зберігаються бухгалтерські записи або інша інформація в цифровій формі, а також місцезнаходження збережених даних.	Невеликий обсяг даних або прості дані, які можна перевірити вручну; дані доступні локально	Невеликий обсяг даних або прості дані	Великий обсяг даних або складні дані; сховища даних; [76]використання внутрішніх або зовнішніх постачальників ІТ-послуг (наприклад, стороннє сховище або хостинг даних)
Питання, пов'язані з ІТ-додатками та ІТ-інфраструктурою:			

	Приклади типових характеристик:		
	Просте комерційне програмне забезпечення	Комерційне програмне забезпечення середнього розміру та середньої складності або ІТ-додатки	Великі або складні ІТ-додатки (наприклад, ERP-системи)
Тип додатку (наприклад, комерційний додаток з незначною кастомізацією або взагалі без неї, або високою кастомізацією або високоінтегрований додаток, який, можливо, було придбано і налаштовано або розроблено власними силами).	Придбаний додаток з незначною кастомізацією або практично без неї	Придбаний додаток або прості застарілі або недорогі ERP-додатки практично без кастомізації	Спеціально розроблені додатки або більш складні ERP зі серйозною кастомізацією
Складність характеру ІТ-додатків і базової ІТ-інфраструктури.	Невелике, просте рішення на базі ноутбука або сервера клієнта	Розвинений і стабільний мейнфрейм, невеликий або простий клієнтський сервер, програмне забезпечення таке як сервісна хмара	Складний мейнфрейм, великий або складний клієнтський сервер, веб-інтерфейс, інфраструктура така як сервісна хмара

	Приклади типових характеристик:		
	Просте комерційне програмне забезпечення	Комерційне програмне забезпечення середнього розміру та середньої складності або ІТ-додатки	Великі або складні ІТ-додатки (наприклад, ERP-системи)
Незалежно від того, чи є сторонній хостинг або аутсорсинг ІТ.	Якщо аутсорсинг, компетентний, розвинений, перевірений постачальник (наприклад, хмарний провайдер)	Якщо аутсорсинг, компетентний, розвинений, перевірений постачальник (наприклад, хмарний провайдер)	Компетентний, розвинений, перевірений постачальник для певних додатків і новий постачальник або постачальник-початківець для інших
Чи використовує суб'єкт господарювання нові технології, які впливають на його фінансову звітність.	Відсутність використання новітніх технологій	Обмежене використання новітніх технологій в деяких додатках	Змішане використання новітніх технологій на різних платформах
Питання, пов'язані з ІТ-процесами:			
Персонал, який бере участь в обслуговуванні ІТ-середовища (кількість і рівень кваліфікації ресурсів ІТ-підтримки, які керують безпекою і змінами в ІТ-середовищі).	Невелика кількість персоналу з обмеженими знаннями в області ІТ для обробки оновлень постачальникі в і управління доступом	Обмежена кількість персоналу з ІТ-навичками/повніс тю присвячений ІТ	Спеціалізовані ІТ-відділи з кваліфікованим персоналом, який має навички програмування

	Приклади типових характеристик:		
	Просте комерційне програмне забезпечення	Комерційне програмне забезпечення середнього розміру та середньої складності або ІТ-додатки	Великі або складні ІТ-додатки (наприклад, ERP-системи)
Складність процесів управління правами доступу.	Одна особа з адміністративним доступом керує правами доступу	Особи з адміністративним доступом керують правами доступу	Складні процеси, керовані ІТ-відділом для отримання прав доступу
Складність забезпечення безпеки ІТ-середовища, включаючи вразливість ІТ-додатків, баз даних та інших аспектів ІТ-середовища до кіберризиків, особливо при проведенні транзакцій через інтернет або транзакцій з використанням зовнішніх інтерфейсів.	Простий локальний доступ без будь-яких зовнішніх веб-елементів	Деякі веб-додатки з переважно простим захистом на основі ролей	Кілька платформ з веб-доступом і складними моделями безпеки

	Приклади типових характеристик:		
	Просте комерційне програмне забезпечення	Комерційне програмне забезпечення середнього розміру та середньої складності або ІТ-додатки	Великі або складні ІТ-додатки (наприклад, ERP-системи)
Чи були внесені програмні зміни в спосіб обробки інформації та ступінь таких змін протягом періоду.	Комерційне програмне забезпечення без встановленого вихідного коду	Деякі комерційні програми без вихідного коду та інші перевірені програми з невеликою кількістю змін або простими змінами; життєвий цикл розробки традиційних систем	Нові або велика кількість змін або складні зміни, кілька циклів розробки щороку
Ступінь змін в ІТ-середовищі (наприклад, нові аспекти ІТ-середовища або значні зміни в ІТ-додатках або базовій ІТ-інфраструктурі).	Зміни, обмежені оновленням версій комерційного програмного забезпечення	Зміни включають в себе оновлення комерційного програмного забезпечення, оновлення версії ERP або попередні удосконалення	Нові або велика кількість змін або складні зміни, кілька циклів розробки щороку, інтенсивна кастомізація ERP

	Приклади типових характеристик:		
	Просте комерційне програмне забезпечення	Комерційне програмне забезпечення середнього розміру та середньої складності або ІТ-додатки	Великі або складні ІТ-додатки (наприклад, ERP-системи)
Чи мало місце значне перетворення даних протягом періоду, і якщо так, то характер і значимість внесених змін, а також те, як було здійснено перетворення.	Оновлення програмного забезпечення, що надаються постачальником; Немає функцій перетворення даних для оновлення	Незначні оновлення версій для комерційних програмних додатків з обмеженою кількістю перетворюваних даних	Велике оновлення версії, новий реліз, зміна платформи

Новітні технології

5. Суб'єкти господарювання можуть використовувати новітні технології (наприклад, блокчейн, робототехніка або штучний інтелект), оскільки такі технології можуть надати конкретні можливості для підвищення ефективності функціонування або поліпшення фінансової звітності. Коли в інформаційній системі суб'єкта господарювання використовуються новітні технології, що мають відношення до підготовки фінансової звітності, аудитор може включити такі технології в визначення ІТ-додатків та інших аспектів ІТ-середовища, які схильні до ризиків, що виникають в результаті використання ІТ. Хоча новітні технології можуть розглядатися як більш складні в порівнянні з існуючими технологіями, обов'язки аудитора щодо ІТ-додатків і певних загальних заходів контролю ІТ відповідно до параграфа 26(b)-(c) залишаються незмінними.

Можливість масштабування

6. Отримати уявлення про ІТ-середовище суб'єкта господарювання можна простіше для менш складного суб'єкта господарювання, що використовує комерційне програмне забезпечення, і коли суб'єкт господарювання не має доступу до вихідного коду для внесення будь-яких змін до програми. Такі суб'єкти господарювання можуть не мати виділених ІТ-ресурсів, але може

бути призначено адміністратора, який надає доступ співробітникам або встановлює оновлення, що надаються постачальником, для ІТ-додатків. Конкретні питання, які аудитор може розглянути при розумінні природи пакету програмного забезпечення для комерційного обліку, що може бути єдиним ІТ-додатком, який використовується менш складним суб'єктом господарювання в його інформаційній системі, можуть включати:

- ступінь, в якій програмне забезпечення добре зарекомендувало себе і має хорошу репутацію;
- ступінь, в якій суб'єкт господарювання може модифікувати вихідний код програмного забезпечення для включення додаткових модулів (тобто доповнень) в базове програмне забезпечення або для внесення прямих змін в дані;
- характер і ступінь змін, внесених в програмне забезпечення. Хоча суб'єкт господарювання не в змозі змінити вихідний код програмного забезпечення, багато програмних пакетів допускають конфігурацію (наприклад, установка або зміна параметрів звітності). Зазвичай це не пов'язано зі змінами вихідного коду; однак аудитор розглядає ступінь, в якій суб'єкт господарювання здатен налаштувати програмне забезпечення, при розгляді повноти і точності інформації, отриманої за допомогою програмного забезпечення, яке використовується в якості аудиторських доказів; і
- Ступінь, в якій до даних, пов'язаних з підготовкою фінансової звітності, можна отримати прямий доступ (тобто прямий доступ до бази даних без використання ІТ-додатка), і обсяг оброблюваних даних. Чим більший обсяг даних, тим більша ймовірність того, що суб'єкту господарювання можуть знадобитися заходи контролю, спрямовані на підтримку цілісності даних, які можуть включати загальний ІТ-контроль за несанкціонованим доступом і змінами даних.

7. Складні ІТ-середовища можуть включати в себе висококастомізовані або високоінтегровані ІТ-додатки, і тому для їх розуміння може знадобитися більше зусиль. Процеси фінансової звітності або ІТ-додатки можуть бути інтегровані з іншими ІТ-додатками. Така інтеграція може включати ІТ-додатки, які використовуються в бізнес-операціях суб'єкта господарювання і які надають ІТ-додаткам інформацію, що відноситься до потоків транзакцій і обробки інформації в інформаційній системі суб'єкта господарювання. За таких обставин деякі ІТ-програми, що використовуються в бізнес-операціях суб'єкта господарювання, також можуть мати відношення до підготовки фінансової звітності. Складні ІТ-середовища також можуть потребувати спеціалізованих ІТ-відділів, які структурували ІТ-процеси, підтримувані персоналом, що володіє навичками розробки програмного забезпечення та обслуговування ІТ-середовища. В інших випадках суб'єкт господарювання може використовувати внутрішніх або зовнішніх постачальників послуг для управління певними аспектами або ІТ-процесами в своєму ІТ-середовищі

(наприклад, сторонній хостинг).

Ідентифікація IT-додатків, схильних до ризиків, що виникають в результаті використання IT

8. Розуміючи природу і складність IT-середовища суб'єкта господарювання, включаючи характер і ступінь контролю за обробкою інформації, аудитор може визначити, на які IT-додатки суб'єкт господарювання покладається для точної обробки і забезпечення цілісності фінансової інформації. Ідентифікація IT-додатків, на які покладається суб'єкт господарювання, може вплинути на рішення аудитора перевірити автоматизовані заходи контролю в рамках таких IT-додатків, припускаючи, що такі автоматизовані заходи контролю усувають виявлені ризики істотних викривлень. І навпаки, якщо суб'єкт господарювання не покладається на IT-додаток, автоматизовані заходи контролю в рамках такого IT-додатки навряд чи будуть придатними або досить точними для цілей перевірки ефективності функціонування. Автоматизовані заходи контролю, які можуть бути ідентифіковані відповідно до параграфа 26 (b), можуть включати, наприклад, автоматизовані обчислення або заходи контролю введенням, обробкою і виведенням, такі як тристороннє зіставлення замовлення на покупку, відвантажувального документа постачальника і рахунки-фактури постачальника. Коли аудитор ідентифікує автоматизовані заходи контролю, і аудитор визначає на основі розуміння IT-середовища, що суб'єкт господарювання покладається на IT-додаток, що включає ці автоматизовані заходи контролю, для аудитора може бути більш імовірно ідентифікувати IT-додаток як додаток, схильний до ризиків, що виникають в результаті використання IT.

9. При розгляді питання про те, чи піддаються IT-додатки, для яких аудитор визначив автоматизовані заходи контролю, ризикам, що виникають в результаті використання IT, аудитор, ймовірно, розгляне, чи може суб'єкт господарювання мати доступ до вихідного коду, який дозволяє керівництву вносити програмні зміни в такі заходи контролю або IT-системи. Ступінь, в якій суб'єкт господарювання вносить зміни в програму або конфігурацію, і ступінь формалізації IT-процесів, пов'язаних з такими змінами, також можуть бути важливими міркуваннями. Аудитор також, ймовірно, розгляне ризик неналежного доступу або зміни даних.

10. Згенеровані системою звіти, які аудитор може мати намір використовувати в якості аудиторських доказів, можуть включати, наприклад, звіт про термін погашення торгової дебіторської заборгованості або звіт про оцінку запасів. Для таких звітів аудитор може отримати аудиторські докази повноти і точності звітів шляхом тестування по суті вхідних і вихідних даних звіту. В інших випадках аудитор може запланувати перевірку ефективності функціонування заходів контролю за підготовкою і веденням звіту, і в цьому випадку IT-додаток, за допомогою якого він створюється, ймовірно, буде схильний до ризиків, що виникають в результаті його використання. На додаток до тестування повноти і точності звіту аудитор може запланувати

перевірку ефективності функціонування загальних заходів контролю ІТ, які усувають ризики, пов'язані з неналежними або несанкціонованими змінами в програмі або змінами даних у звіті.

11. Деякі ІТ-програми можуть включати в себе функції написання звітів, в той час як деякі суб'єкти господарювання можуть також використовувати окремі додатки для написання звітів (наприклад, автори звітів). У таких випадках аудитору може знадобитися визначити джерела звітів, що генеруються системою (тобто, додаток, який готує звіт, і джерела даних, що використовуються в звіті), щоб визначити ІТ-додатки, схильні до ризиків, що виникають в результаті використання ІТ.

12. Джерелами даних, що використовуються ІТ-додатками, можуть бути бази даних, доступ до яких, наприклад, можливий тільки через ІТ-додаток або ІТ-персонал з правами адміністрування баз даних. В інших випадках джерелом даних може бути сховище даних, яке саме по собі може розглядатися як ІТ-додаток, схильне до ризиків, що виникають в результаті його використання.

13. Аудитор, можливо, виявив ризик, для усунення якого одних процедур по суті недостатньо через використання суб'єктом господарювання високоавтоматизованої і безпаперової обробки транзакцій, яка може включати в себе безліч інтегрованих ІТ-додатків. За таких обставин заходи контролю, визначені аудитором, швидше за все, включатимуть автоматизовані заходи контролю. Крім того, суб'єкт господарювання може покладатися на загальні заходи контролю ІТ для підтримки цілісності оброблюваних транзакцій та іншої інформації, що використовується при обробці. У таких випадках ІТ-додатки, що беруть участь в обробці і зберіганні інформації, ймовірно, схильні до ризиків, що виникають в результаті її використання.

Обчислення для кінцевих користувачів послуг

14. Хоча аудиторські докази можуть також надходити у вигляді згенерованих системою вихідних даних, які використовуються в обчисленнях, що виконуються за допомогою обчислювального інструменту кінцевого користувача послуг (наприклад, програмного забезпечення для роботи з електронними таблицями або простих баз даних), такі інструменти зазвичай не ідентифікуються як ІТ-додатки в контексті параграфа 26(b). Розробка та впровадження заходів контролю доступу та змін до обчислювальних засобів кінцевого користувача послуг може бути складним завданням, і такі заходи контролю рідко еквівалентні або настільки ж ефективні, як загальні заходи контролю ІТ. Швидше, аудитор може розглянути комбінацію заходів контролю обробки інформації, беручи до уваги мету і складність задіяних обчислень кінцевого користувача послуг, таких як:

- заходи контролю обробкою інформації для ініціювання та обробки вихідних даних, включаючи відповідні автоматизовані або інтерфейсні

заходи контролю для точки, з якої витягуються дані (тобто сховище даних);

- заходи контролю для перевірки того, що логіка працює належним чином, наприклад, заходи контролю, які «підтверджують» витяг даних, такі як узгодження звіту з даними, з яких він був отриманий, порівняння окремих даних зі звіту з джерелом і навпаки, і заходи контролю, які перевіряють формули або макроси; або
- використання програмних заходів перевірки, які систематично перевіряють формули або макроси, такі як засоби перевірки цілісності електронних таблиць.

Можливість масштабування

15. Здатність суб'єкта господарювання підтримувати цілісність інформації, що зберігається і обробляється в інформаційній системі, може варіюватися в залежності від складності та обсягу пов'язаних транзакцій та іншої інформації. Чим вища складність і обсяг даних, які підтримують значний клас транзакцій, залишок рахунку або розкриття інформації, тим менша ймовірність того, що суб'єкт господарювання зможе підтримувати цілісність цієї інформації за допомогою одних тільки заходів контролю обробки інформації (наприклад, заходи контролю вхідної та вихідної інформації або заходи контролю перевірки). Також стає менш імовірним, що аудитор зможе отримати аудиторські докази повноти і точності такої інформації тільки шляхом перевірки по суті, коли така інформація використовується в якості аудиторських доказів. У деяких обставинах, коли обсяг і складність транзакцій нижча, керівництво може мати контроль обробки інформації, достатній для перевірки точності і повноти даних (наприклад, окремі замовлення на продаж, оброблені і виставлені рахунки, можуть бути звірені з друкованою копією, спочатку введеної в ІТ-додаток). Коли суб'єкт господарювання покладається на загальні заходи контролю ІТ для підтримки цілісності певної інформації, що використовується ІТ-додатками, аудитор може визначити, що ІТ-додатки, які підтримують цю інформацію, схильні до ризиків, що виникають в результаті її використання.

Приклад характеристик ІТ-додатку, який, ймовірно, не схильний до ризиків, пов'язаних з ІТ	Приклад характеристик ІТ-додатку, який, ймовірно, схильний до ризиків, пов'язаних з ІТ
Автономні додатки. Незначний обсяг даних (транзакцій). Нескладна функціональність програми. Кожна транзакція підтверджується	Взаємопов'язані додатки. Значний обсяг даних (транзакцій). Складна функціональність програми, оскільки:

документацією у паперовій формі.	додаток автоматично ініціює транзакції; і Існує безліч складних обчислень, що лежать в основі автоматизованого введення.
ІТ-додаток, швидше за все, не піддається ризикам, пов'язаним з ІТ, оскільки: Обсяг даних невеликий, і тому керівництво не покладається на загальні заходи контролю ІТ для обробки або зберігання даних.	Застосування ІТ, ймовірно, схильне до ризиків, пов'язаних з ІТ, оскільки: Управління покладається на прикладну систему для обробки або зберігання даних, оскільки обсяг даних є значним.
Управління не покладається на автоматизовані заходи контролю або інші автоматизовані функції. Аудитор не виявив автоматизованих заходів контролю відповідно до параграфа 26 (а). Хоча керівництво використовує системні звіти в своїх елементах управління, воно не покладається на ці звіти. Замість цього він звіряє звіти з документацією на паперовому носії і перевіряє розрахунки в звітах. Аудитор буде безпосередньо перевіряти інформацію, надану суб'єктом господарювання, що використовується в якості аудиторських доказів.	Керівництво покладається на прикладну систему для виконання певних автоматизованих заходів контролю, які також були визначені аудитором.

Інші аспекти ІТ-середовища, які схильні до ризиків, що виникають в результаті використання ІТ

16. Коли аудитор ідентифікує ІТ-додатки, які піддаються ризикам, що виникають в результаті використання ІТ, інші аспекти ІТ-середовища також зазвичай схильні до ризиків, що виникають в результаті використання ІТ. ІТ-інфраструктура включає в себе бази даних, операційну систему і мережу. Бази

даних зберігають дані, що використовуються ІТ-додатками, і можуть складатися з безлічі взаємопов'язаних таблиць даних. Доступ до даних в базах даних також може здійснюватися безпосередньо через системи управління базами даних ІТ-фахівцями або іншим персоналом з правами адміністрування баз даних. Операційна система відповідає за управління зв'язками між обладнанням, ІТ-додатками та іншим програмним забезпеченням, використовуваним в мережі. Таким чином, доступ до ІТ-додатків і баз даних може здійснюватися безпосередньо через операційну систему. Мережа використовується в ІТ-інфраструктурі для передачі даних та обміну інформацією, ресурсами та послугами по загальному каналу зв'язку. Мережа також зазвичай встановлює рівень логічної безпеки (включається через операційну систему) для доступу до базових ресурсів.

17. Коли аудитор ідентифікує ІТ-додатки як ті, що схильні до ризиків, пов'язаних з ІТ, база даних, в якій зберігаються дані, оброблювані ідентифікованим ІТ-додатком, зазвичай також ідентифікується. Аналогічним чином, оскільки робота ІТ-додатка часто залежить від операційної системи, а доступ до ІТ-додатків і баз даних може здійснюватися безпосередньо з операційної системи, операційна система зазвичай схильна до ризиків, що виникають в результаті використання ІТ. Мережа може бути ідентифікована, коли вона є центральною точкою доступу до ідентифікованих ІТ-додатків і пов'язаних баз даних, або коли ІТ-додаток взаємодіє з постачальниками або зовнішніми сторонами через інтернет, або коли аудитор ідентифікує ІТ-додатки, орієнтовані на інтернет.

Ідентифікації ризиків, що виникають в результаті використання ІТ, і загальні заходи контролю ІТ

18. Приклади ризиків, що виникають внаслідок використання ІТ, включають ризики, пов'язані з неналежною довірою до ІТ-додатків, які неточно обробляють дані, обробляють неточні дані або обидва, наприклад

- Несанкціонований доступ до даних, який може призвести до знищення даних або неправильних змін даних, включаючи запис несанкціонованих або неіснуючих транзакцій або неточну запис транзакцій. Особливі ризики можуть виникнути, коли кілька користувачів послуг отримують доступ до загальної бази даних.
- Можливість отримання ІТ-персоналом більших привілеїв доступу ніж ті, які необхідні для виконання покладених на нього обов'язків, тим самим порушуючи поділ обов'язків.
- Несанкціоновані зміни даних в основних файлах.
- Несанкціоновані зміни в ІТ-додатках або інших аспектах ІТ-середовища.
- Нездатність внести необхідні зміни в ІТ-додатки або інші аспекти ІТ-

середовища.

- Недоречне ручне втручання.
- Потенційна втрата даних або неможливість доступу до даних у міру необхідності.

19. Розгляд аудитором несанкціонованого доступу може включати ризики, пов'язані з несанкціонованим доступом з боку внутрішніх або зовнішніх сторін (часто звані ризиками кібербезпеки). Такі ризики можуть не впливати на фінансову звітність, оскільки ІТ-середовище суб'єкта господарювання може також включати ІТ-додатки та пов'язані з ними дані, які задовольняють операційні потреби або потреби в дотриманні вимог. Важливо відзначити, що кібератаки спочатку відбуваються на рівнях периметра і внутрішньої мережі, які, як правило, надалі видаляються з ІТ-додатків, баз даних і операційних систем, що впливають на підготовку фінансових звітів. Відповідно, якщо була виявлена інформація про порушення безпеки, аудитор зазвичай розглядає ступінь, в якій таке порушення може вплинути на фінансову звітність. Якщо це може вплинути на фінансову звітність, аудитор може прийняти рішення зрозуміти і протестувати відповідні заходи контролю, щоб визначити можливий вплив або масштаби потенційних викривлень у фінансовій звітності, або може визначити, що суб'єкт господарювання надав адекватну інформацію у зв'язку з таким порушенням безпеки.

20. Крім того, закони та нормативні акти, які можуть мати прямий або непрямий вплив на фінансову звітність суб'єкта господарювання, можуть включати законодавство про захист даних. Розгляд дотримання суб'єктом господарювання таких законів або нормативних актів відповідно до МСА 250 (переглянутий) може включати розуміння ІТ-процесів суб'єкта господарювання та загальних заходів контролю ІТ, які організація впровадила відповідно до відповідних законів або нормативних актів.

21. Загальні заходи контролю ІТ застосовуються для усунення ризиків, що виникають в результаті використання ІТ. Відповідно, аудитор використовує отримане розуміння ідентифікованих ІТ-додатків та інших аспектів ІТ-середовища, а також застосовних ризиків, що виникають в результаті використання ІТ, при визначенні загальних заходів контролю ІТ, які необхідно ідентифікувати. У деяких випадках суб'єкт господарювання може використовувати загальні ІТ-процеси у своєму ІТ-середовищі або в певних ІТ-додатках, і в цьому випадку можуть бути виявлені загальні ризики, пов'язані з використанням ІТ, і загальні заходи контролю ІТ.

22. В цілому, ймовірно, буде визначено більшу кількість загальних елементів управління ІТ, пов'язаних з ІТ-додатками і базами даних, ніж для інших аспектів ІТ-середовища. Це пов'язано з тим, що ці аспекти найбільш тісно пов'язані з обробкою інформації та збереженням інформації в інформаційній системі суб'єкта господарювання. При визначенні загальних заходів контролю ІТ аудитор може розглянути заходи контролю за діями як кінцевих

користувачів послуг, так і ІТ-персоналу суб'єкта господарювання або постачальників ІТ-послуг.

23. **У Додатку 6** міститься додаткове пояснення характеру загальних заходів контролю ІТ, зазвичай реалізованих для різних аспектів ІТ-середовища. Крім того, наведено приклади загальних заходів контролю ІТ для різних ІТ-процесів.

Додаток 6

(див. параграфи 25 (c) (ii), A173-A174)

Міркування для розуміння загальних заходів контролю ІТ

У цьому додатку надано додаткові питання, які аудитор може розглянути для розуміння загальних принципів заходів контролю ІТ.

1. Характер загальних заходів контролю ІТ, зазвичай реалізованих для кожного з аспектів ІТ-середовища:

   (a) Додатки

   Загальні заходи контролю ІТ на рівні ІТ-додатків будуть співвідноситися з характером і ступенем функціональності додатку і шляхами доступу, дозволеними в технології. Наприклад, для високоінтегрованих ІТ-додатків зі складними параметрами безпеки буде потрібно більше заходів контролю, ніж для застарілих ІТ-додатків, що підтримують невелику кількість залишків на рахунках з методами доступу тільки через транзакції.

   (b) База даних

   Загальні заходи контролю ІТ на рівні бази даних зазвичай спрямовані на усунення ризиків, що виникають при використанні ІТ, пов'язаних з несанкціонованим оновленням інформації фінансової звітності в базі даних за допомогою прямого доступу до бази даних або виконання скрипта або програми.

   (c) Операційна система

   Загальні заходи контролю ІТ на рівні операційної системи зазвичай усувають ризики, що виникають при використанні ІТ, пов'язані з адміністративним доступом, що може полегшити перевизначення інших заходів контролю. Це включає в себе такі дії, як компрометація облікових даних інших користувачів, додавання нових неавторизованих користувачів, завантаження шкідливих програм або виконання скриптів або інших неавторизованих програм.

   (d) Мережа

   Загальні заходи контролю ІТ на мережевому рівні зазвичай спрямовані на усунення ризиків, що виникають при використанні ІТ, пов'язаних з сегментацією мережі, віддаленим доступом і аутентифікацією. Мережеві заходи контролю можуть бути актуальні, коли у суб'єкта господарювання є веб-додатки, що використовуються у фінансовій звітності. Мережеві заходи контролю можуть бути актуальні, коли суб'єкт господарювання має відносини з діловими партнерами або використовує аутсорсинг, що може збільшити передачу

даних і потребу у віддаленому доступі.

2. Приклади загальних заходів контролю ІТ, які можуть існувати, організовані ІТ-процесом, включають:

(а) Процес управління доступом:

- *Аутентифікація*

  Елементи керування, які гарантують, що користувач, який отримує доступ до ІТ-додатка або іншого аспекту ІТ-середовища, використовує власні облікові дані користувача для входу в систему (тобто користувач не використовує облікові дані іншого користувача).

- *Авторизація*

  Заходи контролю, які дозволяють користувачам отримувати доступ до інформації, необхідної для виконання їх посадових обов'язків, і нічого більше, що полегшує належний поділ обов'язків.

- *Забезпечення*

  Заходи контролю для авторизації нових користувачів і зміни прав доступу існуючих користувачів.

- *Деініціалізація*

  Заходи контролю для видалення доступу користувача при припиненні або передачі.

- *Привілейований доступ*

  Заходи контролю над адміністративним або впливовим доступом користувачів.

- *Відгуки про доступ користувачів*

  Заходи контролю для повторної сертифікації або оцінки доступу користувача для постійної авторизації з плином часу.

- *Заходи контролю конфігурацією безпеки*

  Кожна технологія, як правило, має ключові параметри конфігурації, які допомагають обмежити доступ до середовища.

- *Фізичний доступ*

Заходи контролю над фізичним доступом до центру обробки даних і обладнання, оскільки такий доступ може використовуватися для перевизначення інших заходів контролю.

(b) Процес управління програмою або іншими змінами в IT-середовищі:

- *Процес управління змінами*

  Заходи контролю над процесом проектування, програмування, тестування та перенесення змін до виробничого (тобто кінцевого користувача) середовища.

- *Поділ обов'язків у зв'язку з міграцією змін*

  Заходи контролю, які поділяють доступ для внесення та перенесення змін до виробничого середовища.

- *Розробка, придбання або впровадження систем*

  Заходи контролю над початковою розробкою або впровадження IT-додатків (або щодо інших аспектів IT-середовища).

- *Перетворення даних*

  Заходи контролю над перетворенням даних під час розробки, впровадження або оновлення IT-середовища.

(c) Процес управління IT-операціями

- *Планування завдань*

  Заходи контролю над доступом до планування та запуску завдань або програм, які можуть вплинути на фінансову звітність.

- *Моніторинг завдань*

  Елементи управління для моніторингу завдань або програм фінансової звітності на предмет успішного виконання.

- *Резервне копіювання та відновлення*

  Заходи контролю для забезпечення того, щоб резервні копії даних фінансової звітності виконувалися відповідно до плану, а також щоб такі дані були доступні і могли бути доступні для своєчасного відновлення в разі збою або атаки.

- *Ідентифікація вторгнень*

  Заходи контролю для моніторингу проблемних моментів та/або

вторгнень в ІТ-середовище.

У таблиці нижче наведено приклади загальних заходів контролю ІТ для усунення ризиків, що виникають в результаті використання ІТ, в тому числі для різних ІТ-додатків в залежності від їх характеру.

Процес	**Ризики**	**Заходи контролю**	**IT-додатки**		
IT-процес	**Приклад ризиків, що виникають в результаті використання IT**	**Приклад загальних заходів контролю IT**	**Нескладне комерційне програмне забезпечення – Застосовується (так/ні)**	**Комерційне програмне забезпечення середнього розміру та середньої складності або IT – Застосовується (так/ні)**	**Великі або складні IT-додатки (наприклад, ERP-системи) – Застосовується (так/ні)**
Управління доступом	Права доступу користувачів: користувачі мають права доступу, що перевищують ті, які необхідні для виконання покладених на них обов'язків, що може призвести до неправильного поділу обов'язків.	Керівництво підтверджує характер і ступінь привілеїв доступу користувачів для нового і зміненого доступу користувачів, включаючи стандартні профілі/ролі додатків, важливі операції з фінансовою звітністю і поділ обов'язків	Так – замість відгуків користувачів про доступ, зазначених нижче	Так	Так
		Доступ для припинених або переведених користувачів своєчасно видаляється або	Так – замість наведених нижче відгуків про доступ користувачів	Так	Так

Процес	**Ризики**	**Заходи контролю**	**IT-додатки**		
IT-процес	**Приклад ризиків, що виникають в результаті використання IT**	**Приклад загальних заходів контролю IT**	**Нескладне комерційне програмне забезпечення – Застосовується (так/ні)**	**Комерційне програмне забезпечення середнього розміру та середньої складності або IT – Застосовується (так/ні)**	**Великі або складні IT-додатки (наприклад, ERP-системи) – Застосовується (так/ні)**
		змінюється			
		Доступ користувачів періодично перевіряється	Так – замість наведених вище заходів контролю ініціалізацією/ деініціалізацією	Так – для певних додатків	Так
		Розподіл обов'язків контролюється, а взаємовиключаючий доступ або усувається, або зіставляється з пом'якшуючими заходами контролю, які документуються і перевіряються	N/A – система не включила сегрегацію	Так – для певних додатків	Так

Процес	**Ризики**	**Заходи контролю**	**IT-додатки**		
IT-процес	**Приклад ризиків, що виникають в результаті використання IT**	**Приклад загальних заходів контролю IT**	**Нескладне комерційне програмне забезпечення – Застосовується (так/ні)**	**Комерційне програмне забезпечення середнього розміру та середньої складності або IT – Застосовується (так/ні)**	**Великі або складні IT-додатки (наприклад, ERP-системи) – Застосовується (так/ні)**
		Доступ привілейованого рівня (наприклад, адміністратори конфігурації, даних і безпеки) дозволений і відповідним чином обмежений	Так – швидше за все, тільки на рівні IT додатка	Так – на рівні IT-додатку і певних рівнях IT-середовища для платформи	Так – на всіх рівнях IT-середовища для платформи
Управління доступом	Прямий доступ до даних: невідповідні зміни вносяться безпосередньо у фінансові дані за допомогою засобів, відмінних від транзакцій додатка.	Доступ до файлів даних додатка або об'єктів/таблиць/бази даних обмежений авторизованим персоналом відповідно до його посадових обов'язків і призначеної ролі, і такий доступ схвалений керівництвом.	Немає даних	Так – для певних додатків і баз даних	Так

Процес	**Ризики**	**Заходи контролю**	**IT-додатки**		
IT-процес	**Приклад ризиків, що виникають в результаті використання IT**	**Приклад загальних заходів контролю IT**	**Нескладне комерційне програмне забезпечення – Застосовується (так/ні)**	**Комерційне програмне забезпечення середнього розміру та середньої складності або IT – Застосовується (так/ні)**	**Великі або складні IT-додатки (наприклад, ERP-системи) – Застосовується (так/ні)**
Управління доступом	Системні налаштування: системи неправильно налаштовані або оновлені, щоб обмежити доступ до системи належним чином авторизованим і відповідним користувачам.	Аутентифікація доступу здійснюється за допомогою унікальних ІД користувачів і паролів або інших методів в якості механізму перевірки того, що користувачі авторизовані для отримання доступу до системи. Параметри пароля відповідають стандартам компанії або галузі (наприклад, мінімальна кількість символів та складність пароля, термін	Так – тільки перевірка аутентифікації паролю	Так – поєднання пароля і багатофакторної аутентифікації	Так

Процес	**Ризики**	**Заходи контролю**	**IT-додатки**		
IT-процес	**Приклад ризиків, що виникають в результаті використання IT**	**Приклад загальних заходів контролю IT**	**Нескладне комерційне програмне забезпечення – Застосовується (так/ні)**	**Комерційне програмне забезпечення середнього розміру та середньої складності або IT – Застосовується (так/ні)**	**Великі або складні IT-додатки (наприклад, ERP-системи) – Застосовується (так/ні)**
		дії, блокування облікового запису)			
		Ключові атрибути конфігурації безпеки реалізовані належним чином	N/A – немає технічних конфігурацій безпеки	Так – для певних додатків і баз даних	Так
Управління змінами	Зміни в додатку: неприпустимі зміни вносяться в прикладні системи або програми, які містять відповідні автоматизовані елементи управління (наприклад, налаштування, які	Зміни в додатку відповідним чином тестуються і затверджуються перед перенесенням у виробниче середовище	N/A – перевірка того, що вихідний код не встановлено	Так – для некомерційного програмного забезпечення	Так
		Доступ до впровадження змін у виробниче середовище додатка	Немає даних	Так для некомерційного програмного забезпечення	Так

Процес	**Ризики**	**Заходи контролю**	**IT-додатки**		
IT-процес	**Приклад ризиків, що виникають в результаті використання IT**	**Приклад загальних заходів контролю IT**	**Нескладне комерційне програмне забезпечення – Застосовується (так/ні)**	**Комерційне програмне забезпечення середнього розміру та середньої складності або IT – Застосовується (так/ні)**	**Великі або складні IT-додатки (наприклад, ERP-системи) – Застосовується (так/ні)**
	піддаються змінам, автоматизовані алгоритми, автоматизовані обчислення і автоматизоване вилучення даних) або логіку звітів.	відповідним чином обмежений і відокремлений від середовища розробки			
Управління змінами	Зміни в базі даних: в структуру бази даних і взаємозв'язок між даними вносяться невідповідні зміни.	Зміни в базі даних відповідним чином перевіряються і затверджуються перед перенесенням у виробниче середовище	N/A – не вносяться жодні зміни до бази даних суб'єкта господарювання	Так – для некомерційного програмного забезпечення	Так
Управління змінами	Зміни системного програмного забезпечення	Зміни в системному програмному забезпеченні	N/A – не вносяться жодні зміни в системне	Так	Так

Процес	**Ризики**	**Заходи контролю**	**IT-додатки**		
IT-процес	**Приклад ризиків, що виникають в результаті використання IT**	**Приклад загальних заходів контролю IT**	**Нескладне комерційне програмне забезпечення – Застосовується (так/ні)**	**Комерційне програмне забезпечення середнього розміру та середньої складності або IT – Застосовується (так/ні)**	**Великі або складні IT-додатки (наприклад, ERP-системи) – Застосовується (так/ні)**
	: в системне програмне забезпечення вносяться невідповідні зміни (наприклад, в операційну систему, мережу, програмне забезпечення для управління змінами, програмне забезпечення для контролю доступу).	проходять відповідну перевірку і затвердження перед запуском у виробництво	програмне забезпечення суб'єкта господарювання		
Управління змінами	Перетворення даних: дані, перетворені з застарілих систем або попередніх	Керівництво затверджує результати перетворення даних (наприклад, операції з	N/A – Адресовано за допомогою ручного управління	Так	Так

Процес	**Ризики**	**Заходи контролю**	**IT-додатки**		
IT-процес	**Приклад ризиків, що виникають в результаті використання IT**	**Приклад загальних заходів контролю IT**	**Нескладне комерційне програмне забезпечення – Застосовується (так/ні)**	**Комерційне програмне забезпечення середнього розміру та середньої складності або IT – Застосовується (так/ні)**	**Великі або складні IT-додатки (наприклад, ERP-системи) – Застосовується (так/ні)**
	версій, призводять до помилок в даних, якщо при перетворенні передаються неповні, надлишкові, застарілі або неточні дані.	балансування і вивірки) зі старої прикладної системи або структури даних в нову прикладну систему або структуру даних і стежить за тим, щоб перетворення здійснювалося відповідно до встановлених політик і процедур перетворення			
IT-операції	Мережа: Мережа не забезпечує адекватного запобігання отримання несанкціонованими	Аутентифікація доступу здійснюється за допомогою унікальних ІД користувачів і паролів або інших методів в	N/A – не існує окремого методу мережевої аутентифікації	Так	Так

Процес	Ризики	Заходи контролю	IT-додатки		
IT-процес	**Приклад ризиків, що виникають в результаті використання IT**	**Приклад загальних заходів контролю IT**	**Нескладне комерційне програмне забезпечення – Застосовується (так/ні)**	**Комерційне програмне забезпечення середнього розміру та середньої складності або IT – Застосовується (так/ні)**	**Великі або складні IT-додатки (наприклад, ERP-системи) – Застосовується (так/ні)**
	користувачами неналежного доступу до інформаційних систем.	якості механізму перевірки того, що користувачі авторизовані для отримання доступу до системи. Параметри пароля відповідають політиці і стандартам компанії або професіонала (наприклад, мінімальна кількість символів і складність пароля, термін дії, блокування облікового запису)			
		Мережа спроектована таким чином,	N/A – сегментація мережі не	Так – з судженням	Так – з судженням

Процес	Ризики	Заходи контролю	IT-додатки		
IT-процес	**Приклад ризиків, що виникають в результаті використання IT**	**Приклад загальних заходів контролю IT**	**Нескладне комерційне програмне забезпечення – Застосовується (так/ні)**	**Комерційне програмне забезпечення середнього розміру та середньої складності або IT – Застосовується (так/ні)**	**Великі або складні IT-додатки (наприклад, ERP-системи) – Застосовується (так/ні)**
		щоб відокремлювати веб-додатки від внутрішньої мережі, де здійснюється доступ до відповідних додатків ICFR	використовується		
		На періодичній основі команда управління мережею виконує сканування периметра мережі на наявність вразливостей, яка також досліджує потенційні уразливості	Немає даних	Так – з судженням	Так – з судженням
		На періодичній основі генеруються	Немає даних	Так – з судженням	Так – з судженням

Процес	**Ризики**	**Заходи контролю**	**IT-додатки**		
IT-процес	**Приклад ризиків, що виникають в результаті використання IT**	**Приклад загальних заходів контролю IT**	**Нескладне комерційне програмне забезпечення – Застосовується (так/ні)**	**Комерційне програмне забезпечення середнього розміру та середньої складності або IT – Застосовується (так/ні)**	**Великі або складні IT-додатки (наприклад, ERP-системи) – Застосовується (так/ні)**
		оповіщення для повідомлення про загрози, ідентифіковані системами ідентифікації вторгнень. Ці загрози розслідуються командою управління мережею			
		Заходи контролю реалізовані для обмеження доступу до віртуальної приватної мережі (VPN) авторизованим і відповідним користувачам	N / A – відсутність VPN	Так – з судженням	Так – з судженням

Процес	**Ризики**	**Заходи контролю**	**IT-додатки**		
IT-процес	**Приклад ризиків, що виникають в результаті використання IT**	**Приклад загальних заходів контролю IT**	**Нескладне комерційне програмне забезпечення – Застосовується (так/ні)**	**Комерційне програмне забезпечення середнього розміру та середньої складності або IT – Застосовується (так/ні)**	**Великі або складні IT-додатки (наприклад, ERP-системи) – Застосовується (так/ні)**
IT-операції	Резервне копіювання та відновлення даних: фінансові дані не можуть бути відновлені або доступні своєчасно в разі втрати даних.	Резервне копіювання фінансових даних здійснюється на регулярній основі відповідно до встановленого графіка і періодичності	N/A – фінансова команда покладається на ручне резервне копіювання	Так	Так
IT-операції	Планування завдань: Виробничі системи, програми або завдання призводять до неточної, неповної або несанкціонованої обробки даних.	Тільки авторизовані користувачі мають доступ до оновлення пакетних завдань (включаючи завдання по інтерфейсу) в програмному забезпеченні планування завдань	N/A – немає пакетних завдань	Так – для певних додатків	Так

Процес	**Ризики**	**Заходи контролю**	**IT-додатки**		
IT-процес	**Приклад ризиків, що виникають в результаті використання IT**	**Приклад загальних заходів контролю IT**	**Нескладне комерційне програмне забезпечення – Застосовується (так/ні)**	**Комерційне програмне забезпечення середнього розміру та середньої складності або IT – Застосовується (так/ні)**	**Великі або складні IT-додатки (наприклад, ERP-системи) – Застосовується (так/ні)**
		Критично важливі системи, програми або завдання контролюються, а помилки обробки виправляються для забезпечення успішного завершення.	N/A – відсутність моніторингу завдань	Так – для певних додатків	Так

ВІДПОВІДНІСТЬ І НАСТУПНІ ПОПРАВКИ ДО ІНШИХ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ, ЩО ВИПЛИВАЮТЬ З МСА 315 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ У 2019 РОЦІ)

Примітка: Нижче наведені відповідні поправки до інших міжнародних стандартів в результаті затвердження МСА 315 (переглянутий в 2019 році). Ці поправки вступлять в силу одночасно з МСА 315 (переглянутий в 2019 році) і показані із зазначеними змінами в порівнянні з останніми затвердженими версіями міжнародних стандартів, в які внесені поправки. Номери приміток в цих поправках не відповідають міжнародним стандартам, в які вносяться поправки, і слід посилатися на ці міжнародні стандарти. Ці відповідні поправки отримали схвалення Ради з нагляду за громадськими інтересами, яка дійшла висновку, що при розробці відповідних поправок була дотримана належна процедура і що суспільні інтереси враховуються належним чином.

МСА 200, *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту»*

Сфера застосування цього МСА

…

Аудит фінансової звітності

...

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

   - ідентифікував і оцінював ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки виходячи з розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, застосовної системи фінансової звітності та ~~включаючи~~ системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання;
   - отримував прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо існування суттєвих викривлень, розробляючи та виконуючи відповідні дії у відповідь на оцінені ризики;
   - формував думку про фінансову звітність, виходячи з висновків, зроблених на основі отриманих аудиторських доказів.

…

Дата набрання чинності

…

Загальні цілі аудитора

…

Визначення

13. У цьому МСА наведені далі терміни мають такі значення:

…

(n) Ризик суттєвого викривлення (risk of material misstatement) – це ризик того, що фінансова звітність, яка ще не перевірялася аудитором в процесі аудиту, містить суттєві викривлення. Він складається з двох компонентів на рівні тверджень, а саме: (див. параграф А15а)

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

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

…

Вимоги

Етичні вимоги, що стосуються аудиту фінансової звітності

…

Професійний скептицизм

…

Професійне судження

…

Прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі і аудиторський ризик

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

Проведення аудиту відповідно до МСА

Дотримання МСА, що мають відношення до аудиту

…

19. Аудитор повинен розуміти весь текст МСА, в тому числі його матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали, щоб зрозуміти його цілі та належно застосовувати його вимоги (див. параграфи А60–А68)

…

Цілі, викладені в окремих МСА

…

Відповідність відповідним вимогам

…

Нездатність досягти мети

…

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Аудит фінансової звітності

Сфера застосування аудиту (див. параграф 3)

…

Підготовка фінансової звітності (див. параграф 4)

…

Міркування, що стосуються перевірок у державному секторі

…

Форма аудиторського висновку (див. параграф 8)

…

Визначення

Фінансова звітність (див. параграф 13 (f))

…

Ризик суттєвого викривлення (див. параграф 13 (n))

A15a. Для цілей МСА ризик суттєвих викривлень існує тоді, коли є можливість:

(a) виникнення викривлення (тобто його ймовірність); і

(b) матеріалізування, якщо це можливо (тобто його величина).

Етичні вимоги, що стосуються аудиту фінансової звітності (див. параграф 14)

…

Професійний скептицизм (див. параграф 15)

…

Професійне судження (див. параграф 16)

…

Достатні належні аудиторські докази та аудиторський ризик (див. параграфи 5 і 17)

Достатність і доречність аудиторських доказів

A30. Аудиторські докази необхідні для обґрунтування думки та звіту аудитора. За своїм характером докази є такими, що дають результат у сукупності і отримуються в основному за допомогою аудиторських процедур, які виконуються в процесі аудиту. Проте вони можуть також містити інформацію, отриману з інших джерел, зокрема попередніх аудитів (за умови, що аудитор визначив, чи відбулися зміни з часу попереднього аудиту, які можуть вплинути на їхню доречність для поточного аудиту[76]) або процедур фірми щодо контролю якості стосовно прийняття клієнтів і продовження стосунків із ними. На додаток до інших джерел всередині та за межами суб'єкта господарювання, бухгалтерські записи є важливим джерелом аудиторських доказів. Інформацію, яку можна використати як аудиторський доказ, також

---

[76] МСА 315 (переглянутий у 2019 році),*«Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення ~~через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища~~»*, параграф 16 ~~9~~

може складати експерт, найнятий або залучений суб'єктом господарювання. Аудиторські докази включають як інформацію, що підтверджує та підкріплює твердження управлінського персоналу, так і будь-яку інформацію, що суперечить цим твердженням. Крім того, в деяких випадках аудитор використовує відсутність інформації (наприклад, відмова управлінського персоналу надати необхідну інформацію) і, отже, вона також становить аудиторські докази. Більшість роботи аудитора під час формулювання думки аудитора складається з отримання й оцінювання аудиторських доказів.

…

Аудиторський ризик

…

Ризики суттєвих викривлень

…

A40. Невід'ємний ризик залежить від невід'ємних факторів ризику ~~. Він є вищим для деяких тверджень і пов'язаних із ними класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації, ніж для інших.~~ Залежно від ступеня, в якій невід'ємні фактори ризику впливають на схильність твердження до викривлення, рівень невід'ємного ризику варіюється за шкалою, яка називається спектром невід'ємного ризику. Аудитор визначає істотні категорії операцій, залишки рахунків і розкриття інформації, а також відповідні твердження в рамках процесу ідентифікації та оцінки ризиків істотних викривлень. Наприклад, ~~він може бути вище для складних розрахунків або для~~ залишків рахунків, що складаються з сум, отриманих на основі бухгалтерських оцінок, які схильні до значної невизначеності оцінки, можуть бути ідентифіковані як значні залишки рахунків, і оцінка аудитором невід'ємного ризику для пов'язаних ризиків на рівні тверджень може бути вище через високу невизначеність оцінки.

A40a. Зовнішні обставини, що призводять до виникнення бізнес-ризиків, також можуть впливати на невід'ємний ризик. Наприклад, технологічні досягнення можуть призвести до старіння конкретного продукту, що зробить запаси більш схильними до завищення. Фактори в суб'єкті господарювання та його середовищі, які відносяться до декількох або всіх класів операцій, залишків рахунків або розкриття інформації, також можуть впливати на невід'ємний ризик, пов'язаний з конкретним твердженням. Такі фактори можуть включати, наприклад, відсутність достатнього оборотного капіталу для продовження діяльності або спад в галузі, що характеризується великою кількістю невдач в бізнесі.

A41. Ризик контролю є функцією ефективності розробки, впровадження та підтримки керівництвом систем ~~внутрішніх~~ заходів контролю для усунення ідентифікованих ризиків, які загрожують досягненню цілей суб'єкта

господарювання, що мають відношення до підготовки фінансової звітності суб'єкта господарювання. Проте внутрішній контроль незалежно від того, наскільки добре він розроблений та функціонує, може лише зменшити, але не усунути ризики суттєвого викривлення у фінансовій звітності через невід'ємні обмеження ~~внутрішніх~~ заходів контролю. Вони охоплюють, наприклад, можливість помилок або непорозумінь, пов'язаних із людським чинником, або уникнення заходів. Відповідно, завжди буде існувати певний ризик заходу контролю. МСА встановлюють умови, за яких аудитор зобов'язаний або може обрати перевірку ефективності функціонування заходів контролю при визначенні характеру, строків та обсягу процедур по суті, які мають бути виконані.[77]

А42.[78] Оцінка ризиків суттєвих викривлень може бути виражена в кількісних показниках, наприклад у відсотках, або в некількісних показниках. У будь-якому випадку необхідність проведення аудитором належних оцінок ризиків є більш важливою, ніж різні підходи, за допомогою яких вони можуть бути зроблені. МСА, як правило, ~~не~~ відносяться до ~~невід'ємного ризику і ризику заходу контролю окремо, а скоріше до комбінованої оцінки~~ «ризиків суттєвих викривлень», а не до невід'ємного ризику і ризику контролю окремо. Однак МСА ~~540~~ 315 (переглянутий в 2019 році)[79] вимагає окремої оцінки невід'ємного ризику, який повинен оцінюватись окремо від ~~ризику і~~ контролюватися, щоб забезпечити основу для розробки та виконання подальших аудиторських процедур для реагування на оцінені ризики суттєвих викривлень на рівні тверджень, ~~включаючи значні ризики, для бухгалтерських оцінок на рівні тверджень~~ відповідно до МСА 330.[80] ~~При ідентифікації та оцінці ризиків істотних викривлень для важливих категорій операцій, залишків рахунків або розкриттів інформації, відмінних від бухгалтерських оцінок, аудитор може проводити окремі або комбіновані оцінки невід'ємного ризику і ризику контролю в залежності від бажаних методів або методологій аудиту і практичних міркувань.~~

А43а. Ризики суттєвих викривлень оцінюються на рівні тверджень з метою визначення характеру, строків та обсягу подальших аудиторських процедур, необхідних для отримання достатніх належних аудиторських доказів.[81]

---

77 МСА 330, *«Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»*, параграфи 7-17

78 Зверніть увагу, що параграф А42 МСА 200 позначений поруч з оновленим параграфом, представленим окремо, як відповідна поправка, що відноситься до МСА 540 (переглянутий) і відповідних поправок до нього.

79 МСА ~~540~~ 315 (переглянутий у 2019 році), ~~*«Аудит облікових оцінок та пов'язане з ними розкриття інформації»,* параграф 15~~ *«Виявлення та оцінка ризиків суттєвих викривлень»*

80 ~~МСА 330, параграф 7 (b)~~

81 МСА 330, параграф 6

Ризик ідентифікації

…

Невід'ємні обмеження аудиту

…

Характер фінансової звітності

…

Характер аудиторських процедур

…

Своєчасність фінансової звітності та баланс між вигодою і витратами

…

A52. З огляду на підходи, наведені у параграфі A51, МСА містять вимоги щодо планування й виконання аудиту та вимагають серед іншого, щоб аудитор:

- мав основу для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень, виконуючи процедури оцінки ризиків і пов'язані з ними заходи;[82] і
- використовував тестування та інші засоби аналізу генеральних сукупностей у такий спосіб, що забезпечує аудитору обґрунтовану основу для формулювання висновків про генеральну сукупність;[83]

Інші питання, що впливають на невід'ємні обмеження аудиту

…

Проведення аудиту відповідно до МСА

Характер МСА (див. параграф 18)

…

Міркування, що стосуються перевірок у державному секторі

…

Зміст МСА (див. параграф 19)

---

[82] МСА 315 (переглянутий в 2019 році), параграф 13 ~~5–10~~

[83] МСА 330; МСА 500; МСА 520, *«Аналітичні процедури»*; МСА 530, *«Аудиторська вибірка»*

A60. Крім цілей і вимог (у МСА вимоги зазначено словом «повинен»), МСА містять відповідні рекомендації у формі застосування та іншого пояснювального матеріалу. Вони також можуть містити вступний матеріал, який надає контекст, доречний для належного розуміння МСА, і визначення. Отже, весь текст МСА є доречним для розуміння цілей, установлених у МСА, та належного застосування вимог МСА.

A61. У разі потреби матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали надають додаткове пояснення вимог МСА і рекомендації щодо їхнього виконання. Зокрема, вони можуть:

- точніше пояснити, що означає вимога або що вона передбачає охоплювати, у тому числі в деяких МСА, таких як МСА 315 (переглянутий в 2019 році), чому потрібна процедура;
- містити приклади процедур, які можуть бути доречними за конкретних обставин. У деяких МСА, таких як МСА 315 (переглянутий в 2019 році), приклади представлені у вставках.

Хоча такі рекомендації самі по собі не встановлюють вимогу, вони є доречними для належного застосування вимог МСА. Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали також можуть надавати попередню інформацію щодо питань, які розглядаються в МСА.

~~Міркування, характерні для невеликих суб'єктів господарювання,~~ Міркування щодо масштабованості

A65a. Міркування щодо масштабованості були включені в деякі МСА (наприклад, МСА 315 (переглянутий в 2019 році)), що ілюструють застосування вимог до всіх суб'єктів господарювання, незалежно від того, чи є їх характер і обставини менш або більш складними. Менш складними суб'єктами є суб'єкти господарювання, до яких можуть застосовуватися характеристики, зазначені в параграфі A66.

A65b. «Міркування, характерні для невеликих суб'єктів господарювання» , включені в деякі МСА, були розроблені головним чином з урахуванням не включених до переліку суб'єктів господарювання. Однак деякі з наведених міркувань можуть виявитися корисними при проведенні перевірок невеликих суб'єктів господарювання, включених до переліку.

A66. Для цілей визначення додаткових положень для аудитів малих підприємств термін «мале підприємство (smaller entity)» означає суб’єкт господарювання, якому зазвичай властиві такі якісні характеристики:

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

також:

(b) одна або кілька з таких характеристик:

(i) прості або нескладні операції;

(ii) спрощена система ведення обліку;

(iii) незначна кількість напрямів економічної діяльності і невеликий асортимент продукції за кожним із них;

(iv) простіші системи ~~Обмежена кількість~~ заходів внутрішнього контролю;

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

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

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

A67. [*Перенесено – тепер A65b*]

Міркування, що стосуються автоматизованих інструментів і методів

A67a. Міркування, що стосуються «автоматизованих інструментів і методів», включених до деяких МСА (наприклад, МСА 315 (переглянутий у 2019 році)), були розроблені для пояснення того, як аудитор може застосовувати певні вимоги при використанні автоматизованих інструментів і методів при виконанні аудиторських процедур.

Цілі, зазначені в окремих МСА (див. параграф 21)

…

Використання цілей для визначення необхідності додаткових аудиторських процедур (див. параграф 21(a))

…

Використання цілей для оцінки того, чи були отримані достатні належні аудиторські докази (див. параграф 21(b))

…

Відповідність відповідним вимогам

Відповідні вимоги (див. параграф 22)

…

Відступ від вимоги (див. параграф 23)

…

Нездатність досягти мету (див. параграф 24)

…

МСА 210, *«Узгодження умов завдань з аудиту»*

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

…

Попередні умови для проведення аудиту

…

Узгодження обов'язків керівництва

...

Внутрішній контроль

…

A18. Саме управлінський персонал визначає, яка система внутрішнього контролю необхідна для надання можливості складати фінансову звітність. Термін «система внутрішнього контролю» охоплює широкий діапазон діяльності у межах компонентів системи внутрішнього контролю, який можна описати як: середовище контролю; процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання; процес суб'єкта господарювання для моніторингу системи внутрішнього контролю інформаційну систему, ~~включаючи відповідні бізнес-процеси, що стосуються фінансового звітування,~~ а також повідомлення інформації; та діяльність із контролю; ~~моніторинг заходів контролю~~. Проте ця класифікація необов'язково відображає те, як конкретний суб'єкт господарювання може розробити, здійснювати й підтримувати свою систему внутрішнього контролю або як вона може класифікувати будь- який окремий компонент.[84] Система внутрішнього контролю суб'єкта господарювання (зокрема, його бухгалтерські книги й записи або облікові системи) відображатиме потреби управлінського персоналу, складність бізнесу, характер ризиків, що притаманні суб'єкту господарювання, а також доречні законодавчі та нормативні акти.

---

[84] МСА 315 (переглянутий в 2019 році), параграф А 91-~~59~~ і Додаток 3-~~1~~

МСА 230, *«Аудиторська документація»*

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

…

Документування виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів

…

Ідентифікація конкретних перевірених предметів або питань, а також укладача і рецензента (див. параграф 9)

…

Міркування, характерні для невеликих суб'єктів господарювання (див. параграф 8)

…

A17. Складаючи аудиторську документацію, аудитор малого підприємства може також вважати корисним та ефективним записувати різні аспекти аудиту разом в одному документі з перехресними посиланнями на підтвердні робочі документи залежно від обставин. Приклади питань, що їх можна документувати разом під час аудиту малого підприємства, охоплюють розуміння суб'єкта господарювання його середовища, застосовну структуру фінансової звітності та систему його внутрішнього контролю, загальну стратегію і план аудиту, суттєвість, оцінену відповідно до МСА 320[85], оцінені ризики, значні питання, що привернули увагу під час аудиту, та висновки, яких дійшли.

…

МСА 250 (переглянутий), *«Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності»*

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

…

Аудиторські процедури при ідентифікації або підозрі про недотримання вимог

…

---

[85] МСА 320, *«Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»*

Оцінка наслідків ідентифікованого або передбачуваного недотримання вимог (див. параграф 22)

A23. Як вимагається параграфом 22, аудитор оцінює наслідки ідентифікованого чи підозрюваного недотримання вимог стосовно інших аспектів аудиту, в тому числі оцінки ним ризиків та достовірності письмових запевнень. Наслідки конкретного ідентифікованого чи підозрюваного недотримання вимог, визначеного аудитором, залежатимуть від взаємозв'язку настання та приховування, якщо приховування відбувалось, події, з конкретною контрольною діяльністю та рівнем причетних до цього управлінського персоналу або працівників інших осіб, які працюють на суб'єкта господарювання або під його керівництвом, особливо наслідки, пов'язані з причетністю управлінського персоналу найвищого рівня в межах суб'єкта господарювання. Як зазначено у параграфі 9, дотримання аудитором вимог закону, нормативного акту або відповідних вимог етики може надати додаткову інформацію, що стосується відповідальності аудитора відповідно до параграфа 22.

…

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

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

…

Питання, що підлягають повідомленню

…

Планований обсяг і терміни проведення аудиту (див. параграф 15)

…

A12. Повідомлення інформації про значні ризики, ідентифіковані аудитором, допомагає тим, кого наділено найвищими повноваженнями, в розумінні цих питань і причин, чому вони були визначені як істотні ризики~~, які потребують особливого розгляду аудитором~~. Повідомлення інформації про значні ризики може допомогти тим, кого наділено найвищими повноваженнями, виконувати обов'язки з нагляду за процесом фінансового звітування.

A13. Повідомлена інформація може включати такі питання:

- як аудитор планує розглядати значні ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки;
- як аудитор планує розглядати ділянки з більш високими оціненими ризиками суттєвого викривлення;

- підхід аудитора до системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, ~~що стосується аудиту;~~
- застосування концепції суттєвості в контексті аудиту;
- …

Додаток 2

(див. параграфи 16 (а), А19-А20)

Якісні аспекти практики бухгалтерського обліку

Повідомлення, передбачене параграфом 16 (а) і обговорюване в параграфах А19-А20, може включати наступні питання:

…

Облікові оцінки

- Щодо статей, для яких попередні оцінки є значущими, питання, які обговорюються в МСА 540 (переглянутий) [1] включаючи, наприклад:
  - як керівництво визначає ті операції, події ~~і~~/або умови, які можуть призвести до необхідності визнання або розкриття бухгалтерських оцінок у фінансовій звітності.

…

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

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) встановлює відповідальність аудитора за повідомлення в належний спосіб інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу про недоліки внутрішнього контролю1, які ідентифікував аудитор під час аудиту фінансової звітності. Цей МСА не накладає на аудитора додаткових обов'язків щодо отримання розуміння системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання , а також розробки та проведення тестів заходів контролю щодо вимог МСА 315 (переглянутий в 2019 році)[86] і МСА 330. МСА 260 (переглянутий)3 встановлює додаткові вимоги і надає рекомендації

[86] МСА 315 (переглянутий у 2019 році) *«Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення»*, параграфи 12 (c) і (m) і параграфи 21-27.

щодо відповідальності аудитора за повідомлення інформації з аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

2. Аудитор повинен отримати уявлення про систему внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, що має ~~відношення до аудиту~~, при ідентифікації та оцінці ризиків суттєвих викривлень.[4] При проведенні оцінки цих ризиків аудитор розглядає систему внутрішнього контролю суб'єкта з метою розробки аудиторських процедур, що відповідають обставинам, але не з метою висловлення думки про ефективність внутрішнього контролю. Аудитор може виявити недоліки контролю в системі внутрішнього контролю суб'єкта господарювання не тільки в ході процесу оцінки ризиків, але і на будь-якому іншому етапі аудиту. Цей МСА визначає, про які ідентифіковані недоліки аудитору потрібно повідомляти тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінський персонал.

…

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Визначення того, чи було ідентифіковано недоліки в системі внутрішнього контролю (див. параграф 7)

...

Положення, що стосуються малих підприємств

A3. У той час як концепції, покладені в основу заходів контролю, на малих підприємствах будуть подібними до концепцій на великих суб'єктах господарювання, ступінь формалізації їх функціонування буде відрізнятися. Крім того, більш дрібні суб'єкти господарювання можуть виявити, що певні види заходів контролю ~~контрольної діяльності~~ не є необхідними через заходи контролю, що застосовуються керівництвом. Наприклад, виняткові повноваження управлінського персоналу щодо кредитування покупців та затвердження значних придбань можуть забезпечити ефективний контроль за важливими залишками на рахунках і операціями, зменшуючи або усуваючи потребу в більш розгорнутих заходах контролю ~~контрольній діяльності~~.

…

Істотні недоліки у внутрішньому контролі (див. параграфи 6 (b), 8)

A8. Заходи контролю повинні розроблятися так, щоб вони окремо чи в поєднанні ефективно попереджували або виявляли та виправляли викривлення. Наприклад, заходи контролю дебіторської заборгованості мають поєднувати автоматизований та ручний заходи контролю, призначені для спільного попередження або ідентифікації й виправлення викривлень залишку рахунку. Недолік внутрішнього контролю сам по собі може не бути досить важливим

для того, щоб становити значний недолік. Проте поєднання недоліків, які впливають на один і той самий залишок рахунку, одне й те саме розкриття інформації, ~~відповідне~~ твердження або компонент системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, може збільшити ризики викривлення настільки, що призводить до значного недоліку.

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

Вступ

Сфера застосування цього МСА

…

Характеристики шахрайства

…

Відповідальність за запобігання та ідентифікації шахрайства

…

Обов'язки аудитора

…

7. Крім того, ризик того, що аудитор не виявить істотних викривлень в результаті шахрайства керівництва, вищий, ніж у випадку шахрайства співробітників, оскільки керівництво часто має можливість прямо або побічно маніпулювати бухгалтерськими записами, надавати шахрайську фінансову інформацію або перевизначати ~~процедури~~ заходів контролю, розроблені для запобігання аналогічних махінацій з боку інших співробітників.

…

Дата набрання чинності

…

Ціль

…

Визначення

…

Вимоги

Професійний скептицизм

13. Згідно з МСА 200,[87] аудитор повинен зберігати професійний скептицизм протягом усього аудиту, визнаючи можливість існування суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, незважаючи на минулий досвід аудитора щодо сумлінності та чесності управлінського персоналу і тих, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграфи А7–А8)

14. Аудитор може визнавати облікові записи та документи справжніми, якщо він не має підстави вважати протилежне. Якщо обставини, ідентифіковані під час аудиту, змушують аудитора вважати, що документ може бути несправжнім або що умови в документі були змінені, але інформація про це не повідомлялася аудитору, він повинен продовжити дослідження (див. параграф А9)

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

Обговорення членами команди із завдання

16. МСА 315 (переглянутий у 2019 році) вимагає обговорення членами команди із завдання та визначення партнером із завдання, про які питання слід надавати інформацію тим членам команди із завдання, які не беруть участі в обговоренні6. [88] Під час цього обговорення особлива увага приділяється тому, за яких обставин та на якому етапі фінансова звітність суб'єкта господарювання може бути вразливою щодо суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, включаючи спосіб вчинення шахрайства. При обговоренні не беруть до уваги думки членів команди із завдання про те, що управлінський персонал і ті, кого наділено найвищими повноваженнями, чесні та сумлінні (див. параграфи А10–А11)

Процедури оцінювання ризиків і пов'язана з ними діяльність

17. При виконанні процедур оцінки ризиків і пов'язаних з ними дій для отримання розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, застосовної основи фінансової звітності та~~, в тому числі~~, системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, передбачених МСА 315 (переглянутий в 2019 року), [89]аудитор повинен виконати процедури, описані в параграфах 23~~-17~~-43 ~~2~~4, для отримання інформації для використання при ідентифікації ризиків істотних викривлень внаслідок шахрайства.

---

87 МСА 200, параграф 15

88 МСА 315 (переглянутий в 2019 році), параграфи 17-18~~-10~~

89 ~~МСА 315 (переглянутий), параграфи 5-24~~

Керівництво та інші особи в суб'єкті господарювання

…

Особи, наділені керівними повноваженнями

21. Якщо ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання[90], аудитор повинен отримати розуміння того, як вони здійснюють нагляд за процесами управлінського персоналу, призначеними для ідентифікування ризиків шахрайства у суб'єкта господарювання та вживання дій у відповідь на них, а також за ~~внутрішнім~~ заходами контролю, які установив управлінський персонал для зменшення цих ризиків. (див. параграфи А19–А21)

…

Ідентифіковані незвичайні або несподівані взаємозв'язки

…

Додаткова інформація

24. Аудитор повинен оцінити, чи свідчить інша інформація, отримана аудитором, про ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства (див. параграф А22)

Оцінка факторів ризику шахрайства

25. Аудитор повинен оцінити, чи свідчить інформація, отримана в результаті інших процедур оцінювання ризиків або виконаної роботи, пов'язаної з ними, про наявність одного чи кількох чинників ризику шахрайства. Оскільки чинники ризику шахрайства необов'язково можуть свідчити про існування шахрайства, вони часто наявні за обставин, де шахрайство скоєно, і тому можуть вказувати на ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства (див. параграфи А23–А27)

Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення внаслідок ризиків шахрайства

26. Відповідно до МСА 315 (переглянутий у <u>2019</u> році) аудитор повинен ідентифікувати й оцінити ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень для класів операцій, залишків рахунків і розкриттів інформації[91]

27. Під час ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення внаслідок

---

[90] МСА 260 (переглянутий), *«Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»*, параграф 13

[91] МСА 315 (переглянутий в <u>2019</u> році), параграф 28 ~~2~~

шахрайства аудитор, виходячи з припущення, що існують ризики шахрайства у визнанні доходів, повинен оцінити, які типи доходу, комерційних операцій або тверджень призводять до таких ризиків. У параграфі 47 визначається потрібна документація, якщо аудитор доходить висновку, що припущення незастосовне за обставин завдання і відповідно не ідентифікував визнання доходів як ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства (див. параграфи А28–А30)

28. Аудитор повинен розглядати оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства як значні ризики, тому він повинен ~~отримати уявлення про відповідні заходи контролю суб'єкта господарювання,~~ ідентифікувати заходи контролю суб'єкта господарювання~~,~~ що відносяться до таких ризиків, і оцінити їх структуру і визначити, чи були вони реалізовані). [92](див. параграфи А31–А32)

Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства

Загальні дії у відповідь

…

Аудиторські процедури, які відповідають оціненим ризикам суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні тверджень

…

Аудиторські процедури, які відповідають ризикам, пов'язаним із нехтуванням заходів контролю управлінським персоналом

…

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

    (a) протестувати відповідність проводок, відображених у Головній книзі, та інших коригувань, зроблених при складанні фінансової звітності. Під час розробки та виконання аудиторських процедур для таких тестів аудитор повинен:

        (i) зробити запити працівникам, залученим до процесу складання фінансової звітності, щодо неналежної або незвичайної діяльності, яка стосується обробки проводок та інших коригувань;

        (ii) відібрати записи та інші коригування, зроблені на кінець звітного періоду; і

---

[92] МСА 315 (переглянутий в 2019 році), параграфи 26(a)(i) і 26 (d)

(iii) розглянути необхідність тестування проводок та інших коригувань протягом періоду (див. параграфи А41–А44)

…

Оцінка аудиторських доказів (див. параграф А49)

…

Аудитор, який не має змоги продовжувати виконання завдання

…

Письмові запевнення

…

Повідомлення інформації управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями

…

Передача інформації регулюючим і правозастосовним органам

…

Документація

45. Аудитор повинен включити в аудиторську документацію наступне, що стосується [93] ~~розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, а~~ також ідентифікації і оцінки ризиків суттєвих викривлення, передбачених МСА 315 (переглянутий в 2019 році):[94]

(a) значущі рішення, яких дійшли під час обговорення з командою із завдання, що стосуються вразливості фінансової звітності суб'єкта господарювання до суттєвого викривлення внаслідок шахрайства; ~~і~~

(b) ідентифіковані й оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень; ~~.~~ і

(c) виявлені заходи контролю в компоненті контрольної діяльності, які усувають оцінені ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.

…

---

93 МСА 230, *«Аудиторська документація»*, параграфи 8-11 та параграф А6

94 МСА 315 (переглянутий в 2019 році), параграфи 38 ~~32~~

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Характеристики шахрайства (див. параграф 3)

…

Професійний скептицизм *(див. параграфи 12-14)*

A8. Застосування професійного скептицизму вимагає постійної допитливості щодо того, чи припускають отримана інформація та аудиторські докази можливість існування суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Це включає розгляд достовірності інформації, яку слід використовувати як аудиторські докази, та ідентифіковані заходи контролю та в разі потреби заходів контролю ~~її складання й збереження.~~ Через характеристики шахрайства професійний скептицизм аудитора є особливо важливим, якщо розглядаються ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

…

Обговорення серед команди із завдання *(див. параграф 15)*

…

Процедури оцінювання ризиків і пов'язана з ними діяльність

Запити керівництва

Оцінка керівництвом ризику суттєвих викривлень внаслідок шахрайства (див. параграф 17(a))

…

Запит внутрішнього аудиту (див. параграф 19)

A19. МСА 315 (переглянутий у 2019 році) і МСА 610 (переглянутий в 2013 році) встановлюють вимоги та надають рекомендації щодо аудитів тих суб'єктів господарювання, в яких забезпечена діяльність внутрішнього аудиту.[95] Виконуючи вимоги цих МСА в контексті шахрайства, аудитор може робити запити про конкретну діяльність внутрішнього аудиту, включаючи, наприклад:

- процедури (якщо вони є), які виконуються внутрішніми аудиторами протягом року для ідентифікації шахрайства;
- чи були задовільними дії управлінського персоналу у відповідь на будь-які результати, отримані внаслідок цих процедур.

---

[95] МСА 315 (переглянутий в 2019 році), параграфи 14 (a) і 24(a)(ii)~~6 і 23~~, і МСА 610 (переглянутий у 2013 році), *«Використання роботи внутрішніх аудиторів»*

Отримання розуміння нагляду, який здійснюють ті, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграф 20)

A20. Ті, кого наділено найвищими повноваженнями суб’єкта господарювання, здійснюють нагляд за системами моніторингу ризику, фінансового контролю та за дотриманням вимог законодавства. У багатьох країнах практики корпоративного управління добре розроблені та ті, кого наділено найвищими повноваженнями, відіграють активну роль у нагляді за оцінкою суб’єктом господарювання ризиків шахрайства і ~~відповідного внутрішнього контролю~~ заходів контролю, спрямованих на усунення таких ризиків. Оскільки відповідальність тих, кого наділено найвищими повноваженнями, може варіюватися залежно від суб’єкта господарювання чи країни, важливо, щоб аудитор розумів таку відповідальність; це дасть змогу аудитору отримати розуміння нагляду, що здійснюється відповідними особами.[96]

A21. Розуміння нагляду, здійснюваного особами, наділеними керівними повноваженнями, може дати уявлення про схильність суб'єкта господарювання до шахрайства з боку керівництва, належності систем ~~внутрішній~~ контроль, спрямованих ~~на~~ усунення ризиків шахрайства, а також визначення компетентності та сумлінності керівництва. Аудитор може отримати таке розуміння кількома способами, наприклад бути присутнім на засіданнях, на яких відбуваються такі обговорення, ознайомитися з протоколами таких засідань або зробити запити тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

Положення, що стосуються малих підприємств

…

Розгляд іншої інформації (див. параграф 23)

A23. Додатково до інформації, отриманої внаслідок застосування аналітичних процедур, інша інформація, отримана про суб’єкта господарювання та його середовище, застосовну структуру фінансової звітності та систему внутрішнього контролю суб'єкта, може бути корисною для ідентифікації ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства. Обговорення членами аудиторської команди може надати інформацію, яка буде корисною для ідентифікації таких ризиків. Крім того, інформація, отримана в результаті аудиторських процедур прийняття та подовження стосунків з клієнтами, і досвід, набутий під час інших завдань, виконаних для суб’єкта господарювання, наприклад завдань з огляду проміжної фінансової інформації, можуть бути доречними при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

---

[96] МСА 260 (переглянутий), параграфи A1–A8, обговорюють, з ким аудитор обмінюється інформацією, коли структура управління суб'єкта господарювання не визначена чітко.

Оцінка чинників ризику шахрайства (див. параграф 24)

…

A26. Приклади чинників ризику шахрайства, пов’язаних із шахрайством під час фінансового звітування або незаконним привласненням активів, наведені в Додатку 1. Ці ілюстративні чинники ризику класифіковано на основі трьох умов, які, як правило, наявні, якщо є шахрайство:

- мотив або тиск для вчинення шахрайства;
- усвідомлена можливість вчинити шахрайство; і
- спроможність логічно виправдати шахрайську дію.

Фактори ризику шахрайства можуть бути пов'язані зі стимулами, тиском або можливостями, які виникають в результаті умов, що створюють ймовірність появи викривлення, до розгляду заходів контролю. Фактори ризику шахрайства, які включають навмисне упередження керівництва, є, в тій мірі, в якій вони впливають на невід'ємний ризик, невід'ємними факторами ризику.[97] Фактори ризику шахрайства можуть також стосуватися умов в системі внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, які надають можливість для здійснення шахрайства або які можуть вплинути на ставлення керівництва або здатність раціоналізувати шахрайські дії. ~~Фактори ризику~~ Фактори ризику шахрайства, що відображають ставлення, що дозволяє раціоналізувати шахрайські дії, можуть бути недоступні для спостереження аудитором. Проте аудитору може стати відомо про існування такої інформації, наприклад, завдяки необхідного розуміння середовища контролю суб'єкта господарювання.[98] Хоча чинники ризику шахрайства, описані у Додатку 1, охоплюють велику кількість ситуацій, яким може протистояти аудитор, вони є лише прикладами, оскільки можуть існувати інші ризики.

…

Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення внаслідок ризиків шахрайства

у визнанні доходів, (див. параграф 26)

…

Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства та розуміння відповідних заходів контролю суб’єкта господарювання (див. параграф

---

[97] МСА 315 (переглянутий у 2019 році), параграф 12 (f)

[98] МСА 315 (переглянутий у 2019 році), параграф 21

27)

A32. Управлінський персонал може робити судження щодо характеру й обсягу заходів контролю, які він обирає як застосовні, та характеру й обсягу ризиків, які він обирає як припустимі. Визначаючи, які заходи контролю застосовувати для запобігання й ідентифікації шахрайства, управлінський персонал розглядає ризики того, що фінансова звітність може бути суттєво викривлена внаслідок шахрайства. Під час цього розгляду управлінський персонал може дійти висновку, що економічно невигідно застосовувати та підтримувати певний захід контролю, щоб досягти зменшення ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

A33. Аудитору важливо отримати розуміння заходів контролю, які розробив, застосував та яких дотримувався управлінський персонал для запобігання й ідентифікації шахрайства. ~~При цьому,~~ Визначаючи заходи контролю, які усувають ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, аудитор може дізнатися, наприклад, що управлінський персонал свідомо прийняв ризики, пов'язані з відсутністю розподілу обов'язків. Інформація, ~~отримана в результаті такого розуміння~~, що ідентифікує ці заходи контролю, а також оцінює їх структуру і визначає, чи були вони впроваджені, також може бути корисною під час ідентифікації чинників ризику шахрайства, які можуть вплинути на оцінку аудитором ризиків того, що фінансова звітність може містити суттєве викривлення внаслідок шахрайства.

Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства

Загальні відповіді (див. параграф 28)

…

Призначення персоналу і нагляд за ним (див. параграф 29(a))

…

Непередбачуваність при виборі аудиторських процедур (див. параграф 29(c))

…

*Аудиторські процедури, що враховують оцінені ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства на рівні тверджень (*див. параграф 30)

…

Аудиторські процедури, які відповідають ризикам, пов'язаним із нехтуванням

заходів контролю управлінським персоналом

Записи в журналі та інші коригування (див. параграф 32(а))

…

А43. Розгляд аудитором ризиків суттєвого викривлення, пов'язаного з неприйнятним нехтуванням заходами контролю стосовно проводок[99], також важливий, оскільки автоматизовані процеси та засоби контролю можуть знижувати ризик випадкової помилки, але не усунути ризику того, що працівники можуть у неналежний спосіб обійти такі автоматизовані процеси, наприклад, змінивши суми, що автоматично вносяться в Головну книгу або систему фінансового звітування. Крім того, якщо ІТ використовуються для автоматизованого передавання інформації, може бути мало або зовсім не бути видимих доказів такого втручання в інформаційні системи.

А44. Під час ідентифікації й відбору проводок та інших коригувань для тестування і визначення прийнятного методу перевірки основного підтвердження для відібраних статей доречним є наведене нижче:

- *Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства – наявність чинників ризику шахрайства та іншої інформації, отриманої під час ідентифікації та оцінки аудитором ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, може допомогти аудитору ідентифікувати конкретні класи проводок та інших коригувань для тестування .*

- *Заходи контролю, що застосовувалися до проводок та інших коригувань* – ефективні заходи контролю складання і рознесення проводок та інших коригувань, які можуть зменшити необхідний обсяг тестування по суті за умови, що аудитор виконав тести ефективності функціонування заходів контролю.

- *Процес фінансового звітування суб'єкта господарювання та характер доказів, які можна отримати* – для багатьох суб'єктів господарювання є звичайною обробка операцій, пов'язана з поєднанням ручних та автоматизованих ~~операцій і процедур~~ заходів контролю. Так само обробка проводок та інших коригувань може бути пов'язана як із ручними, так і автоматизованими ~~процедурами та~~ заходами контролю. Якщо в процесі фінансового звітування застосовуються інформаційні технології, проводки та інші коригування можуть існувати лише в електронній формі.

- *Характеристики шахрайських проводок або інших коригувань* – неналежні проводки або інші коригування часто мають унікальні ідентифікуючі характеристики. Такі характеристики можуть бути

[99] МСА 315 (переглянутий у 2019 році), параграф 26 (а)(ii)

притаманними проводкам: (a) з непов'язаними, незвичайними або рідко застосовуваними рахунками; (b) працівниками, які зазвичай не роблять проводок; (c) на кінець періоду або зробленим після закриття рахунків, які не мають або практично не мають пояснення чи опису; (d) зробленими або перед, або під час складання фінансової звітності, і які не мають номерів рахунків або (e) які містять заокруглені числа або із явно штучно вигаданими кінцевими цифрами.

- *Характер і складність рахунків* – неналежні проводки або коригування можуть застосовуватися до рахунків, які: (a) містять операції, що є складними або незвичайними за характером; (b) містять суттєві оцінки та коригування на кінець періоду; (c) були вразливі до викривлень у минулому; (d) своєчасно не звірялися або містили неузгоджені різниці; (e) містять внутрішньогрупові операції або (f) в інший спосіб пов'язані з ідентифікованим ризиком суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. При аудитах суб'єктів господарювання, які мають кілька відділень або компонентів, розглядається необхідність відбору проводок із таких підрозділів.
- *Проводки або інші коригування, зареєстровані поза межами звичайного перебігу бізнесу* – нестандартні проводки можуть не підлягати такому самому ~~рівню внутрішнього~~ та характеру та об'єму заходів контролю, як проводки в спеціалізованих журналах, які використовуються на постійній основі для обліку операцій, наприклад продаж протягом місяця, придбання, виплати грошових коштів.

…

Облікові оцінки (див. параграф 32(b))

…

Економічне обґрунтування значущих операцій (див. параграф 32(c))

…

Оцінка аудиторських доказів (див. параграфи 34-37)

…

Аналітичні процедури, виконані наприкінці аудиту під час формулювання загального висновку (див. параграф 34)

…

Аналіз ідентифікованих викривлень (див. параграфи 35-37)

…

Неспроможність аудитора продовжувати виконання завдання (див. параграф 38)

…

Письмові запевнення (див. параграф 39)

…

Повідомлення інформації управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями

Повідомлення інформації управлінському персоналу (див. параграф 40)

…

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграф 41)

…

Інші питання, пов'язані з шахрайством (див. параграф 42)

…

Повідомлення інформації регуляторним і правоохоронним органам (див. параграф 43)

…

Додаток 1

(див. параграф А25)

Приклади чинників ризику шахрайства

Чинники ризику шахрайства, ідентифіковані в цьому Додатку, є прикладами чинників, з якими аудитори можуть стикатися в різних ситуаціях. Окремо наведені приклади, які стосуються двох типів шахрайства, що доречні для розгляду аудитором, тобто шахрайство під час фінансового звітування та незаконне привласнення активів. Для кожного з цих типів шахрайства чинники ризику додатково класифікуються на основі трьох умов, які, як правило, наявні, якщо є суттєві викривлення внаслідок шахрайства: (a) мотив/тиск; (b) можливості; (c) ставлення/логічне виправдання. Хоча чинники ризику охоплюють різноманітні ситуації, вони є лише прикладами, і аудитор відповідно може ідентифікувати додаткові або інші чинники ризику. Не всі ці приклади доречні за всіх обставин; деякі з них можуть мати більшу або меншу значущість для суб'єктів господарювання різного розміру або з різними характеристиками форм власності чи обставинами. Крім того, не передбачається, що порядок, в якому наведені приклади чинників ризику, відображає їх відносно важливості або частоти поширення.

Чинники ризику шахрайства можуть бути пов'язані зі стимулами, тиском або можливостями, які виникають в результаті умов, що створюють ймовірність

викривлення до розгляду заходів контролю (тобто невід'ємного ризику). Такі чинники є невід'ємними факторами ризику, оскільки вони впливають на невід'ємний ризик, і можуть бути викликані упередженістю керівництва. Чинники ризику шахрайства, пов'язані з можливостями, можуть також виникати через інші виявлені чинники невід'ємного ризику (наприклад, складність або невизначеність можуть створювати можливості, які призводять до схильності до викривлення через шахрайство). Чинники ризику шахрайства, пов'язані з можливостями, можуть також стосуватися умов в системі внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, таким як обмеження або недоліки в системі внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, які створюють такі можливості. Чинники ризику шахрайства, пов'язані з ставленням або раціоналізацією, можуть виникати, зокрема, через обмеження або недоліки в середовищі контролю суб'єкта господарювання.

Чинники ризику, пов’язані з викривленням внаслідок шахрайства під час фінансового звітування

Нижче наведено приклади чинників ризику, пов’язаних із викривленнями внаслідок шахрайства під час фінансового звітування.

Мотив/тиск

Загрозу фінансовій стабільності чи прибутковості становлять такі економічні, галузеві умови або умови, в яких суб’єкт господарювання провадить свою діяльність, що наведені нижче (або такі, які спричинені наступним):

…

Існує надмірний тиск на управлінський персонал щодо виконання вимог або очікувань третіх сторін, який є наслідком:

…

Доступна інформація свідчить про те, що фінансові результати діяльності суб’єкта господарювання ставлять під загрозу особистий фінансовий стан управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, внаслідок:

…

Можливості

Характер галузі або операції суб’єкта господарювання дають можливості для здійснення шахрайства під час фінансового звітування, які можуть виникати внаслідок:

…

Моніторинг управлінського персоналу є неефективним через:

…

Існує складна або нестабільна організаційна структура, що підтверджується:

…

~~Компоненти внутрішнього аудиту є недостатніми внаслідок:~~ Недоліки в системі внутрішнього контролю внаслідок:

- недостатнього ~~моніторингу заходів контролю~~ процесу моніторингу системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, включаючи автоматизовані заходи контролю та заходи контролю проміжного фінансового звітування (якщо вимагається зовнішня звітність);
- високої плинності кадрів відділів бухгалтерського обліку, внутрішнього аудиту або інформаційних технологій, або неефективної роботи цих відділів;
- неефективних облікових та інформаційних систем, включаючи ситуації, пов'язані із значними недоліками внутрішнього контролю.

Ставлення/логічне виправдання

...

Чинники ризику, що виникають через викривлення внаслідок незаконного привласнення активів

Чинники ризику, пов'язані з викривленнями внаслідок незаконного привласнення активів, також класифікуються згідно з трьома умовами, які, як правило, наявні, якщо є шахрайство: мотив/тиск, можливості, ставлення/логічне виправдання. Деякі з чинників ризику, пов'язаних із викривленнями внаслідок шахрайства під час фінансового звітування, також можуть бути наявними, якщо є викривлення через незаконне привласнення активів. Наприклад, неефективний моніторинг управлінського персоналу та інші недоліки внутрішнього контролю можуть існувати, якщо існують викривлення внаслідок або шахрайства під час фінансового звітування, або незаконного привласнення активів. Нижче наведено приклади чинників ризику, пов'язані з викривленнями внаслідок незаконного привласнення активів.

Мотив/тиск

…

Можливості

Певні характеристики або обставини можуть підвищити вразливість активів до незаконного привласнення. Наприклад, можливості для незаконного привласнення збільшуються, якщо наявні:

…

Неналежні ~~внутрішні~~ заходи контролю активів можуть підвищити вразливість активів до незаконного привласнення. Наприклад, незаконне привласнення активів може статися, якщо наявні:

- неналежні розподіл обов'язків або незалежні перевірки;
- неналежний нагляд за видатками старшого управлінського персоналу, таких як відшкодування видатків на відрядження й інші видатки;
- неналежний нагляд управлінського персоналу за працівниками, відповідальними за активи, зокрема неналежний нагляд або моніторинг віддалених підрозділів;
- неналежний відбір кандидатів на посади з доступом до активів;
- неналежний облік активів;
- неналежна система надання дозволів і затверджень операцій (наприклад, з придбання);
- неналежні засоби фізичного захисту грошових коштів, інвестицій, запасів або основних засобів;
- відсутність повної та своєчасної звірки активів;
- відсутність своєчасного та прийнятного документування операцій, наприклад кредитів за повернення товарів;
- відсутність обов'язкових відпусток для працівників, які виконують основні функції контролю;
- неналежне розуміння управлінським персоналом інформаційних технологій, що дає можливість працівникам цього відділу вчиняти незаконне привласнення;
- неналежні заходи контролю доступу до автоматизованих записів, включаючи заходи контролю та огляд журналу реєстрації подій у комп'ютерних системах.

Ставлення/логічне виправдання

- Ігнорування необхідності моніторингу або зменшення ризиків, пов'язаних із незаконним привласненням активів.
- Ігнорування заходів ~~внутрішнього~~ контролю за незаконним привласненням активів через нехтування наявними заходами контролю або невживання прийнятних виправних заходів до відомих недоліків внутрішнього контролю.
- Поведінка, яка вказує на незадоволеність або невдоволення суб'єктом

господарювання або його стосунками з працівниками.

- Зміни в поведінці або способі життя, що можуть свідчити про незаконне привласнення активів.
- Толерантність до дрібної крадіжки.

Додаток 2

(див. параграф А40)

Приклади можливих аудиторських процедур для розгляду оцінених ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства

Нижче наведені приклади можливих аудиторських дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, яке є результатом як шахрайства під час фінансового звітування, так і незаконного привласнення активів. Хоча ці процедури охоплюють різноманітні ситуації, вони є лише прикладами і відповідно можуть бути не найбільш прийнятними чи необхідними за конкретних обставин. Крім того, порядок, в якому надано процедури, не передбачає відображення їх важливості.

Розгляд на рівні тверджень

Конкретні дії у відповідь на оцінку аудитором ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства варіюватимуться залежно від типів чи поєднання чинників ризику шахрайства або ідентифікованих умов, а також класів операцій, залишків рахунків, розкриття інформації та тверджень, на які вони можуть впливати.

Приклади конкретних дій у відповідь наведено нижче:

…

- Якщо робота експерта набуває особливої значущості щодо статті фінансової звітності, для якої оцінений ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства є високим, виконання додаткових процедур, пов'язаних із деякими або всіма припущеннями експерта, методами або результатами, щоб визначити обґрунтованість результатів, або залучення для цього іншого експерта.

…

Конкретні дії у відповідь: викривлення внаслідок шахрайства під час фінансового звітування

Приклади дій у відповідь на оцінку аудитором ризиків суттєвого викривлення

внаслідок неправдивої фінансової звітності

...

Додаток 3

(див. параграф А49)

Приклади обставин, що вказують на можливість шахрайства

Нижче наведені приклади обставин, які можуть свідчити про можливість того, що фінансова звітність містить суттєве викривлення внаслідок шахрайства.

...

МСА 300, *«Планування аудиту фінансової звітності»*

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

…

Документація (див. параграф 12)

...

Положення, що стосуються малих підприємств

А21. Як зазначено в параграфі А11, відповідний стислий меморандум може виступати як документально підтверджена стратегія аудиту малих підприємств. Для плану аудиту стандартні аудиторські програми або контрольні листи (див. параграф А19), складені з урахуванням кількох ~~відповідних~~[100] заходів контролю ~~контрольної діяльності~~, що притаманно для малих підприємств, можуть використовуватися за умови, якщо вони пристосовані до обставин конкретного завдання, включаючи оцінювання ризиків аудитором.

…

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

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність

[100] МСА 315 (переглянутий у 2019 році), параграф 26(а)

аудитора користувача за отримання прийнятних аудиторських доказів у випадках, коли суб'єкт господарювання – користувач використовує послуги однієї або більше організацій, які надають послуги. Особливо це має відношення до того, як аудитор застосовує вимоги МСА 315 (переглянутий у 2019 році)[101] і МСА 330 [102]для отримання розуміння такого клієнта включно з питаннями системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, які стосуються підготовки фінансової звітності ~~які стосуються аудиту~~, достатнього для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення, а також розробки і виконання подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики.

…

3. Послуги організації стосуються аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання-користувача послуг, коли ці послуги і заходи контролю над ними є частиною інформаційної системи суб'єкта господарювання-користувача послуг~~, включаючи відповідні бізнес-процеси,~~ що стосуються ~~фінансової звітності~~ та підготовки фінансової звітності. ~~Хоча основні заходи контролю в організації, що надає послуги~~, швидше за все, ~~пов'язані з фінансовою звітністю~~ і є частиною інформаційної системи суб'єкта господарювання-користувача послуг, що має відношення до підготовки фінансової звітності, ~~можуть існувати інші~~ або пов'язані з ними заходи контролю, ~~які також можуть мати відношення до аудиту~~, такі як заходи контролю за збереженням активів. Послуги, що надає така організація, є частиною інформаційної системи ~~користувача включно з відповідними бізнес-процесами, що стосуються фінансового звітування,~~ якщо ці послуги впливають на будь-що з такого:

   (a) яким чином інформація, що відноситься до значних класів угод, залишків рахунків і розкриття інформації, проходить через інформаційну систему суб'єкта господарювання-користувача послуг, з або без використання ІТ, і незалежно від того, отримана вона із Головної книги або облікових регістрів чи поза них; ~~Класи операцій у рамках операційної діяльності суб'єкта господарювання – користувача значущі для його фінансової звітності;~~ це включає випадки, коли послуги організації, що надає послуги, впливають на те, як:

      (i) ~~(b) процедури як у системі інформаційних технологій (ІТ), так і під час ручної обробки даних, які ініціюють, реєструють та в разі потреби коригують, заносять в Головну книгу та відображають у фінансовій звітності операції суб'єкта господарювання – користувача;~~ операції суб'єкта господарювання-користувача

---

101 МСА 315 (переглянутий у 2019 році), *«Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення»*

102 МСА 330, *«Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»*

послуг ініціюються, яким чином інформація про них реєструється, обробляється, виправляється в міру необхідності і включається в Головну книгу і відображається у фінансових відомостях; і

(ii) інформація про події або умови, відмінна від операцій, збирається, обробляється і розкривається суб'єктом господарювання-користувачем послуг у фінансовій звітності;

(b) ~~(c)~~ ~~відповідні~~ бухгалтерські записи, ~~чи то електронні, чи то здійснені вручну, підтверджуюча інформація та~~ конкретні рахунки у фінансовій звітності суб'єкта господарювання та інші підтримуючі записи, що стосуються потоків інформації у параграфі 3 (a), ~~які використовуються для ініціації, реєстрації, обробки й відображення операцій суб'єкта господарювання – користувача; сюди входять коригування неправильної інформації та перенесення інформації в Головну книгу;~~

~~(d) спосіб, в який інформаційна система суб'єкта господарювання – користувача фіксує події та умови, які не є операціями, проте значущими для фінансової звітності;~~

(ce) процеси фінансового звітування, що використовуються для підготовки фінансової звітності суб'єкта господарювання на основі записів, описаних у параграфі 3 (b), включаючи те, що стосується розкриття інформації та бухгалтерських оцінок, що відносяться до значних класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації, ~~бухгалтерських оцінок і розкриття~~; і

(d) ІТ-середовище суб'єкта господарювання, що стосується параграфів (a)-(c) вище;

~~(f) заходи контролю за проводками, включаючи нестандартні проводки, що використовуються для реєстрації разових, незвичних операцій або коригувань.~~

…

Ціль

7. Цілями аудитора користувача, коли суб'єкт господарювання – користувач використовує послуги організації, що надає послуги, є:

(a) отримання розуміння характеру і важливості послуг, що надаються цією організацією, та їхній вплив на систему внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, ~~що стосується аудиту~~, користувача, достатнього для забезпечення належної основи для оцінки ~~ідентифікації та оцінки~~ ризиків суттєвих викривлень; і

(b) розробка і виконання аудиторських процедур у відповідь на ці ризики;

…

Вимоги

Отримання розуміння послуг, що надаються організацією, що надає послуги, включаючи внутрішній контроль

…

10. Отримуючи розуміння системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, ~~що стосується аудиту~~, відповідно до МСА 315 (переглянутий у 2019 році), [103]аудитор суб'єкта господарювання – користувача повинен ідентифікувати заходи контролю у контрольній діяльності компонента[104] ~~оцінити структуру і впровадження відповідних заходів внутрішнього контролю~~ суб'єкта господарювання – користувача щодо послуг, які надаються організацією, що надає послуги, включно з тими заходами контролю, що застосовуються до операцій, що виконує організація, що надає послуги[105] (див. параграфи A12–A14)

11. Аудитор користувача повинен визначити, чи отримав він розуміння, достатнє для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення, характеру й значущості послуг, що надаються зовнішньою організацією, та їхнього впливу на систему внутрішнього контролю суб'єкта господарювання ~~доречні для аудиту~~ було отримано, щоб забезпечити відповідну основу для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення.

12. Якщо аудитор суб'єкта господарювання – користувача не в змозі отримати достатнє розуміння з інформації, отриманої від суб'єкта господарювання – користувача, він повинен отримати таке розуміння через виконання однієї чи кількох перелічених нижче процедур:

    …

    (c) відвідання організації, що надає послуги, та виконання процедур, які нададуть необхідну інформацію про відповідні заходи внутрішнього контролю в організації, що надає послуги; або

    (d) залучення іншого аудитора для виконання процедур, що нададуть необхідну інформацію про ~~відповідні~~ заходи внутрішнього контролю організації, що надає послуги . (див. параграфи A15–A20)

Використання звіту типу 1 чи типу 2 для підтвердження аудитором користувача розуміння організації, що надає послуги

…

---

[103] ~~МСА 315 (переглянутий), параграф 12~~

[104] МСА 315 (переглянутий у 2019 році), параграф 26(a)

[105] МСА 315 (переглянутий у 2019 році), параграф 26 (d)

14. Якщо аудитор користувача планує використовувати звіт типу 1 чи типу 2 як аудиторські докази, що підтверджують розуміння ним структури і застосування заходів контролю в організації, що надає послуги, він повинен:

…

(b) оцінити достатність і доречність доказів, представлених у звіті, для розуміння заходів ~~внутрішнього~~ контролю ~~є~~суб'єкта господарювання-користувача послуг в організації, що надає послуги~~, що має відношення до аудиту~~; і

…

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Отримання розуміння послуг, що надаються організацією, що надає послуги, включаючи внутрішній контроль

…

Подальші процедури, коли з інформації, отриманої від суб'єкта господарювання – користувача, неможливо отримати достатнє розуміння (див. параграф 12)

…

A19. Для виконання процедур, які нададуть необхідну інформацію щодо відповідних заходів внутрішнього контролю в організації, що надає послуги, пов'язані з послугами, що надаються суб'єкту господарювання-користувачеві послуг. Якщо випускався звіт типу 1 чи типу 2, аудитор користувача може залучити аудитора організації, що надає послуги, для виконання цих процедур, оскільки такий аудитор має сталі стосунки з організацією, що надає послуги. Аудитор користувача, який використовує роботу іншого аудитора, може знайти корисні поради в МСА 600[106], оскільки цей МСА стосується розуміння іншого аудитора (включно з його незалежністю та професійною компетентністю), участі в роботі іншого аудитора під час планування характеру, часу і обсягу такої роботи, а також в оцінці достатності й прийнятності отриманих аудиторських доказів.

…

Використання звітів типу 1 чи типу 2 в підтримку розуміння аудитором користувача організації, що надає послуги (див. параграфи 13–14)

…

---

[106] МСА 600 *«Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)»*, параграф 2: «Якщо цей МСА адаптувати відповідно до обставин, він може виявитися корисним для аудитора, якщо він залучає до аудиту фінансових звітів, що не є фінансовими звітами групи, інших аудиторів…». Див. також МСА 600, параграф 19

A22. Звіти типу 1 чи типу 2 разом із інформацією щодо суб'єкта господарювання – користувача, можуть допомогти аудитору користувача в отриманні розуміння:

(a) тих аспектів контролю організації, що надає послуги, які можуть впливати на обробку операцій користувача, включно з використанням субпідрядних організацій;

(b) потоку значущих операцій через організацію, що надає послуги, для визначення в ньому місць, де може відбутися суттєве викривлення у фінансовій звітності суб'єкта господарювання – користувача;

(c) цілей контролю організації, що надає послуги, які мають відношення до тверджень у фінансовій звітності суб'єкта господарювання – користувача; і

(d) чи розроблено й упроваджено у відповідний спосіб заходи контролю в організації, що надає послуги, для попередження чи ідентифікації й виправлення помилок в обробці операцій, що можуть призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності суб'єкта господарювання – користувача.

Звіти типу 1 чи типу 2 можуть допомогти аудитору в отриманні достатнього розуміння для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення. При цьому слід пам'ятати, що звіт типу 1 не надає доказів ефективності функціонування ~~відповідних~~ заходів контролю.

Реагування на оцінені ризики суттєвих викривлень

...

Тестування заходів контролю

A29. МСА 330 вимагає від аудитора користувача розробки й виконання тестів заходів контролю для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі ефективності функціонування ~~відповідних~~ заходів контролю за деяких обставин. У контексті організації, що надає послуги, ці вимоги застосовні в тому разі, якщо:

…

A30. Якщо звіт типу 2 відсутній, аудитор користувача може звернутися через суб'єкт господарювання – користувача до організації, що надає послуги, із запитом, щоб аудитор організації, що надає послуги, надав звіт типу 2 з описом тестів ~~відповідних~~ заходів контролю крім того, аудитор користувача може залучити іншого аудитора для виконання процедур, які б протестували ефективність функціонування заходів контролю організації, що надає послуги. Аудитор користувача послуг може також відвідати організацію, що надає послуги і виконати перевірку ~~відповідних~~ заходів контролю, якщо ця

організація згодна на це. Оцінка ризиків аудитором користувача ґрунтується на спільних доказах, отриманих як завдяки роботі іншого аудитора, так і власним процедурам аудитора користувача.

Використання звіту типу 2 як аудиторського доказу, що заходи контролю організації, що надає послуги, функціонують ефективно

…

A33. Для аудитора користувача може бути потрібним отримання додаткових доказів щодо значних змін у ~~відповідних~~ заходах контролю в організації, що надає послуги, поза межами періоду, що покривається звітом типу 2, або визначення, які додаткові аудиторські процедури йому слід виконати. Важливі чинники у визначенні, які додаткові аудиторські докази необхідно отримати щодо заходів контролю організації, що надає послуги, поза періодом, який покривається звітом аудитора організації, що надає послуги, можуть включати:

…

- ефективність контрольного середовища і процесу суб'єкта господарювання-користувача послуг для моніторингу системи внутрішнього контролю ~~моніторинг заходів контролю суб'єкта господарювання – користувача~~

A34. Додаткові аудиторські докази можна отримати через, наприклад, поширення тестів заходів контролю на період, що залишається, або тестування моніторингу процесу суб'єкта господарювання-користувача послуг для моніторингу системи внутрішнього контролю ~~перевіряючи заходи контролю~~.

…

A39. Аудитор користувача зобов'язаний своєчасно повідомляти інформацію в письмовому вигляді про значні недоліки, виявлені під час аудиту, як управлінському персоналу, так і тим, кого наділено найвищими повноваженнями [11]. Аудитор користувача також зобов'язаний своєчасно повідомляти інформацію управлінському персоналу з відповідним рівнем відповідальності про інші недоліки, виявлені під час аудиту, які, за професійним судженням аудитора користувача, досить важливі та заслуговують на увагу управлінського персоналу [12]. Питання, які аудитор користувача може виявити під час аудиту та про які він може вирішити інформувати управлінський персонал і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, включають:

- Будь-які заходи контролю в рамках процесу суб'єкта господарювання для моніторингу системи внутрішнього контролю ~~– перевірка заходів контролю~~, які можуть бути реалізовані суб'єктом господарювання-користувачем послуг, включаючи ті, які були ідентифіковані в

результаті отримання Звіту типу 1 або типу 2;

…

МСА 330, *«Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»*

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора за розробку та провадження дій у відповідь на ризики суттєвого викривлення, ідентифіковані й оцінені аудитором відповідно до МСА 315 (переглянутий у 2019 році)[107] під час аудиту фінансової звітності.

Дата набрання чинності

2. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються 15 грудня 2009 року або пізніше.

Ціль

3. Ціллю аудитора є отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі стосовно оцінених ризиків суттєвого викривлення шляхом розроблення і провадження відповідних дій у відповідь на такі ризики.

Визначення

4. У цьому МСА наведені далі терміни мають такі значення:

   (a) процедура по суті (substantive procedure) – аудиторська процедура, призначена для ідентифікації суттєвих викривлень на рівні тверджень. Процедури по суті включають:

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

      (ii) аналітичні процедури по суті.

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

---

[107] МСА 315 (переглянутий у 2019 році), *«Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення ~~через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища~~»*

Вимоги

Загальні дії у відповідь

5. Аудитор повинен розробити та виконати загальні дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності (див. параграфи А1–А3)

Аудиторські процедури у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень

6. Аудитор повинен розробити і виконати подальші аудиторські процедури, характер, час та обсяг яких ґрунтуються на оцінці ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень і здійснюються у відповідь на таку оцінку (див. параграфи А4–А8; А42-А52)

7. Розробляючи подальші аудиторські процедури, аудитор повинен:

   (a) розглядати причини оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень окремо за кожним суттєвим класом операцій, залишком рахунку та розкриттям інформації, включаючи:

      (i) ймовірність та величина ~~суттєвого~~ викривлення інформації внаслідок певних характеристик ~~доречного~~ суттєвого класу операцій, залишку рахунку або розкриття інформації (тобто невід'ємного ризику);

      (ii) чи враховує оцінка ризиків ~~доречні~~ заходи контролю, що стосуються ризику значного викривлення (тобто ризик контролю), що вимагає від аудитора отримання аудиторських доказів, щоб визначити ефективність функціонування заходів контролю (тобто аудитор ~~планує довіряти~~ планує тестувати ефективності функціонування заходів контролю під час визначення характеру, часу й обсягу процедур по суті) (див. параграфи А9–А18)

   (b) отримати тим більш переконливі аудиторські докази, чим вища оцінка ризику аудитором (див. параграф А19)

Тести заходів контролю

8. Аудитор повинен розробити та виконати тести заходів контролю для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо ефективності функціонування ~~доречних~~ заходів контролю, якщо:

   (a) оцінка аудитором ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень охоплює очікування того, що заходи контролю функціонують ефективно (тобто аудитор ~~планує~~ планує тестувати ~~довіряти~~ ефективності функціонування заходів контролю під час визначення

характеру, часу й обсягу процедур по суті), або

(b) тільки процедури по суті не можуть надати прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі на рівні тверджень (див. параграфи А20–А24)

9. Під час розробки та виконання тестів заходів контролю аудитор повинен отримати тим більш переконливі аудиторські докази, чим більше він покладається на ефективність заходів контролю (див. параграф А25)

Характер та обсяг тестів заходів контролю

10. Під час розробки та виконання тестів заходів контролю аудитор повинен:

(a) виконати інші аудиторські процедури у поєднанні із запитами, щоб отримати аудиторські докази щодо ефективності функціонування заходів контролю, включаючи:

(i) як застосовувалися заходи контролю у доречні періоди часу протягом періоду, що перевіряється;

(ii) послідовність їх застосування; .

(iii) хто або за допомогою яких способів їх застосовували (див. параграфи А26–А29); А26–А29а)

(b) у тій мірі, в якій вони ще не розглядалися, щоб визначити, чи залежать заходи контролю, що підлягають тестуванню, від інших заходів контролю (непрямі заходи контролю) і, якщо це так, чи потрібно отримати аудиторські докази, які підтверджують ефективність функціонування таких непрямих заходів контролю (див. параграфи А30–А31)

Визначення часу тестів заходів контролю

11. Аудитор повинен виконати тести заходів контролю за певний час або за весь період, за який він планує довіряти цим заходам контролю згідно з параграфами 12 та 15, наведеними нижче, з метою забезпечення прийнятної основи для запланованого рівня довіри аудитора (див. параграф А32)

Використання аудиторських доказів, отриманих протягом проміжного періоду

12. Якщо аудитор отримує аудиторські докази щодо ефективності функціонування заходів контролю протягом проміжного періоду, він повинен:

(a) отримати аудиторські докази щодо значних змін заходів контролю, що відбулися у період, який настає за проміжним періодом; .

(b) визначити, які додаткові аудиторські докази необхідно отримати за період, що залишається (див. параграфи А33–А34)

Використання аудиторських доказів, отриманих під час попередніх аудитів

13. Визначаючи, чи прийнятно використовувати аудиторські докази щодо ефективності функціонування заходів контролю, отриманих під час попередніх аудитів, і, якщо це так, тривалість періоду часу, що може минути до повторного тестування контролю, аудитор повинен розглядати такі чинники:

    (a) ефективність інших ~~елементів~~ компонентів системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, включаючи середовище контролю, процес ~~моніторингу~~ системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання і процес оцінки ризиків суб'єкта;

    (b) ризики, які виникають унаслідок характеристик контролю, включаючи те, чи є він ручним або автоматизованим;

    (c) ефективність загальних заходів контролю ІТ;

    (d) ефективність контролю та його застосування суб'єктом господарювання, включаючи характер і обсяг відхилень при застосуванні контролю, помічених під час попередніх аудитів, а також, чи відбулися зміни у складі персоналу, які значно впливають на застосування заходів контролю;

    (e) чи є відсутність зміни певного заходу контролю ризиком унаслідок обставин, що змінюються; та

    (f) ризики суттєвого викривлення і рівень покладання на цей захід контролю (див. параграф А35)

14. У разі, якщо аудитор планує використовувати аудиторські докази щодо ефективності функціонування конкретних заходів контролю, він повинен підтвердити подальшу доречність та надійність цих доказів через отримання аудиторських доказів стосовно того, чи відбувалися значні зміни цих заходів контролю після попереднього аудиту. Аудитор повинен отримати такі докази, виконуючи запити у поєднанні із спостереженням або інспектуванням, щоб підтвердити розуміння цих конкретних заходів контролю, а також:

    (a) якщо були зміни, які впливають на подальшу доречність аудиторських доказів попереднього аудиту, аудитор повинен виконати тести заходів контролю під час поточного аудиту (див. параграф А36)

    (b) якщо таких змін не було, аудитор повинен виконати тести заходів контролю щонайменше один раз під час кожного третього аудиту та тести деяких заходів контролю під час кожного аудиту з тим, щоб уникнути можливості тестування всіх заходів контролю, яким аудитор планує довіряти, під час одного періоду аудиту, не виконуючи тести заходів контролю під час двох наступних періодів аудиту (див.

параграфи А37–А39)

Заходи контролю значних ризиків

15. Якщо аудитор ~~планує~~ має намір ~~довіряти~~ заходам контролю певного ризику, який визначений аудитором як значний, він повинен виконати тести цих заходів контролю у поточному періоді.

Оцінювання ефективності функціонування заходів контролю

16. Під час оцінювання ефективності функціонування ~~доречних~~ заходів контролю аудитор повинен оцінити, чи свідчать викривлення, виявлені за допомогою процедур по суті, що заходи контролю не функціонують ефективно. Проте відсутність викривлень, ідентифікованих процедурами по суті, не надає аудиторських доказів, що заходи контролю, пов'язані з твердженням, яке перевіряється, функціонують ефективно (див. параграф А40)

17. Якщо виявлено відхилення від заходів контролю, яким аудитор планує довіряти, аудитор повинен робити конкретні запити для того, щоб зрозуміти ці питання та їх потенційні наслідки, а також визначити (див. параграф А41)

    (a) чи надають виконані тести заходів контролю прийнятну основу для довіри до таких заходів контролю;

    (b) чи необхідні додаткові тести заходів контролю; .

    (c) чи потрібно розглянути ~~потенційні~~ ризики значних викривлення, застосовуючи процедури по суті.

Процедури по суті

18. Незалежно від оцінених ризиків суттєвого викривлення аудитор повинен розробити й виконати процедури по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку рахунку та розкриття інформації (див. параграфи А42–А47)

19. Аудитор повинен розглянути, чи слід виконати процедури зовнішнього підтвердження як аудиторські процедури по суті (див. параграфи А48–А51)

Процедури по суті, пов'язані з процесом завершення складання фінансової звітності

20. Процедури аудитора по суті мають охоплювати наведені нижче аудиторські процедури, пов'язані з процесом завершення складання фінансової звітності:

    (a) узгодження чи звірка інформації у фінансовій звітності з основними бухгалтерськими записами, включаючи узгодження чи звірку інформації в розкриттях незалежно від того, було отримано цю інформацію з Головної книги та допоміжних книг чи з інших джерел; .

    (b) перевірка суттєвих записів та інших коригувань, зроблених під час складання фінансової звітності (див. параграф А52)

Процедури по суті у відповідь на оцінені значні ризики

21. Якщо аудитор визначив, що оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень є значним, він повинен виконати процедури по суті, які конкретно відповідають на такий ризик. Якщо підхід до значного ризику складається тільки з процедур по суті, такі процедури мають містити тести деталей (див. параграф А53)

Визначення часу процедур по суті

22. Якщо процедури по суті виконуються на проміжну дату, аудитор повинен охопити період, що залишився, виконуючи:

    (a) процедури по суті в поєднанні з тестами заходів контролю за період, що настає, або

    (b) тільки додаткові процедур по суті, якщо аудитор визначає, що цього буде достатньо,

    які надають обґрунтовану основу для поширення аудиторських звітів на період з проміжної дати до кінця періоду (див. параграфи А54–А57)

23. Якщо викривлення, яких не очікував аудитор, коли оцінював ризики суттєвого викривлення, виявлені на проміжну дату, аудитор повинен оцінити, чи потрібно модифікувати відповідну оцінку ризику та запланований характер, час і обсяг процедур по суті, що охоплюють період, який залишився (див. параграф А58)

Адекватність подання фінансової звітності

24. Аудитор повинен виконати аудиторські процедури, щоб оцінити, чи відповідає загальне подання фінансової звітності, в застосовній концептуальній основі фінансового звітування. При цьому аудитор повинен розглянути, чи подано фінансову звітність у спосіб, який належно відображає:

    - Класифікацію та опис фінансової інформації та відповідних опера- цій, подій і обставин; та
    - подання, структуру та зміст фінансової звітності (див. параграф А59)

Оцінювання достатності та прийнятності аудиторських доказів

25. Виходячи з виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів аудитор повинен оцінити до завершення аудиту, чи залишається прийнятною оцінка ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень (див. параграфи А60–А61)

26. Аудитор повинен прийняти рішення, чи отримано прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі. Під час формулювання думки він повинен розглядати всі доречні аудиторські докази незалежно від того, чи

підтверджують вони твердження у фінансовій звітності або суперечать ним (див. параграф А62)

27. Якщо аудитор не отримав прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі стосовно ~~будь-якого твердження у фінансовій звітності~~, відповідного твердження про класи операцій, залишок рахунку чи розкриття інформації, він повинен намагатися отримати подальші аудиторські докази. Якщо аудитор не в змозі отримати достатні належні аудиторські докази, аудитор повинен висловити думку із застереженням або відмовитися від думки про фінансову звітність.

Документація

28. Аудитор повинен включати до складу аудиторської документації: [108]

    (a) загальні дії у відповідь для вирішення проблеми оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності, характер, час та обсяг виконаних додаткових аудиторських процедур;

    (b) зв'язок цих процедур з оціненими ризиками на рівні тверджень; .

    (c) результати аудиторських процедур, включаючи звіти, якщо інакше вони не є зрозумілими (див. параграф А63)

29. Якщо аудитор планує використовувати аудиторські докази, що стосуються ефективності функціонування заходів контролю, отримані під час попередніх аудитів, він повинен включати до аудиторської документації висновки, яких він дійшов, щодо довіри до таких заходів контролю, тести яких виконувалися під час попереднього аудиту.

30. Аудиторська документація має наочно показувати, що інформація у фінансовій звітності відповідає бухгалтерським записам, на підставі яких вона сформована або узгоджується з ними, включаючи відповідність або узгодженість розкриттів, незалежно від того, було отримано цю інформацію з Головної книги та допоміжних книг чи з інших джерел.

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Загальні відповіді (див. параграф 5)

А1. Загальні дії у відповідь для вирішення проблем з оціненими ризиками суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності можуть містити:

- підкреслення необхідності дотримання аудиторською командою професійного скептицизму;

---

[108] МСА 230, *«Аудиторська документація»*, параграфи 8-11 і А6

- призначення більш досвідченого персоналу або персоналу із спеціалізованими навичками чи використання експертів;
- ~~забезпечення більшого нагляду;~~ Внесення змін в характер, терміни і ступінь керівництва і нагляду за членами команди із завдання, а також в огляд виконаної роботи;
- Внесення додаткових елементів непередбачуваності у відбір додаткових аудиторських процедур, які слід виконати;
- внесення загальних змін до характеру, часу чи обсягу аудиторських процедур, наприклад;
  - визначення аудитором суттєвості результатів діяльності відповідно до МСА 320.
  - плани аудитора з перевірки ефективності функціонування заходів контролю та переконливості аудиторських доказів, необхідних для підтвердження запланованої впевненості в операційній ефективності заходів контролю, особливо при виявленні недоліків у середовищі контролю або діяльності суб'єкта з моніторингу.
  - характер, терміни і обсяг процедур по суті. Наприклад, може виявитися доцільним провести процедури по суті на дату складання фінансової звітності або ближче до неї, коли ризик істотних викривлень оцінюється як вищий.
- ~~Внесення загальних змін у характер, строки або обсяг аудиторських процедур, наприклад: виконання процедур по суті в кінці періоду замість проміжної дати; або зміна характеру аудиторських процедур для отримання більш переконливих аудиторських доказів~~.

A2. На оцінку ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності, а отже, загальні дії аудитора у відповідь впливає розуміння аудитором середовища контролю. Ефективне середовище контролю може надати аудитору можливість більше довіряти внутрішньому контролю та достовірності аудиторських доказів, отриманих у межах суб'єкта господарювання, і, отже, наприклад, дати змогу аудитору провести деякі аудиторські процедури на проміжну дату, а не на кінець звітного періоду. Проте недоліки середовища контролю мають протилежний вплив; наприклад, аудитор може здійснити такі дії у відповідь на неефективне середовище контролю:

- провести більше аудиторських процедур станом на кінець періоду, а не на проміжну дату;
- отримати більше аудиторських доказів унаслідок процедур по суті;
- збільшити кількість місць, які слід включити до обсягу аудиту.

A3. Отже, такі положення мають значний вплив на загальний підхід аудитора, наприклад, чи слід приділяти основну увагу процедурам по суті (підхід по

суті) або чи слід застосовувати підхід, в якому використовуються тести заходів контролю, а також процедури по суті (комплексний підхід).

Аудиторські процедури у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень

Характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур (див. параграф 6)

A4. Оцінка аудитором ідентифікованих ризиків суттєвих викривлень на рівні тверджень створює основу для розгляду прийнятного аудиторського підходу до розробки та виконання подальших аудиторських процедур. Наприклад, аудитор може визначити, що:

(a) лише через виконання тестів заходів контролю він може досягнути ефективної дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення стосовно конкретного твердження;

(b) лише виконання процедур по суті є прийнятним для певних тверджень, тому аудитор виключає вплив заходів контролю з оцінки ~~відповідного ризику~~ ризику значного викривлення. Це може бути наслідком того, ~~що процедури оцінки ризиків аудитором не ідентифікували будь-яких ефективних заходів контролю, доречних для твердження~~, або того, що аудитор не виявив ризик, для якого самі по собі процедури перевірки по суті не можуть надати достатніх належних аудиторських доказів, і тому він не вимагає перевірки ефективності функціонування заходів контролю, ~~тестування заходів контролю буде недостатньо і~~. Тому аудитор не ~~планує довіряти~~ планує тестувати ефективності функціонування заходів контролю під час визначення характеру, часу та обсягу процедур по суті, або

(c) ефективним є комплексний підхід із застосуванням як тестів заходів контролю, так і процедур по суті.

Аудитору не потрібно розробляти і виконувати додаткові аудиторські процедури, якщо оцінка ризику істотних викривлень нижча прийнятно низького рівня. Проте, як вимагає параграф 18, незалежно від того, який підхід обрано, та оціненого ризику суттєвого викривлення, аудитор розробляє та виконує процедури по суті за кожним суттєвим класом операцій, залишком рахунку і розкриттям інформації.

A5. Характер аудиторської процедури стосується її мети (тобто тест заходів контролю або процедура по суті) та типу (тобто інспектування, спостереження, запит, підтвердження, перерахунок, повторне виконання чи аналітична процедура). Характер аудиторської процедури є найважливішим при здійсненні дій у відповідь на оцінені ризики.

A6. Час аудиторської процедури означає час, коли її виконують, або період чи дату, до яких належать аудиторські докази.

A7. Обсяг аудиторської процедури означає кількість процедур, які слід виконати,

наприклад обсяг вибірки або кількість спостережень контрольного заходу ~~діяльності~~.

A8. Розробка і виконання подальших аудиторських процедур, характер, час та обсяг яких ґрунтується на оцінці ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень і які розроблені у відповідь на оцінені ризики, передбачає чіткий зв'язок між подальшими аудиторськими процедурами та оцінкою ризиків.

Дії у відповідь на оцінені ризики на рівні тверджень (див. параграф 7 (а))

Характер

A9. МСА 315 (переглянутий у 2019 році) вимагає, щоб оцінка аудитором ризиків суттєвих викривлень на рівні тверджень проводилася шляхом оцінки невід'ємного ризику та ризику контролю. Аудитор оцінює невід'ємний ризик шляхом оцінки ймовірності і величини викривлення з урахуванням того, як і в якій мірі невід'ємні фактори ризику впливають на схильність відповідних тверджень до викривлення.[109] Оцінені аудитором ризики, включаючи причини цих оцінених ризиків, можуть вплинути як на типи аудиторських процедур, які повинні бути виконані, так і на їх поєднання. Наприклад, якщо оцінений ризик високий, аудитор може підтвердити повноту умов контракту у контрагента на додаток до перевірки документа. Крім того, певні аудиторські процедури можуть бути більш прийнятними стосовно деяких тверджень, ніж стосовно інших. Наприклад, стосовно доходів тести заходів контролю можуть бути найбільш чутливими як дії у відповідь на оцінений ризик значного викривлення твердження про повноту, тоді як процедури по суті можуть бути найбільш чутливими як дії у відповідь на оцінений ризик значного викривлення твердження про наявність.

A10. Причини для оцінки, наданої ризику, є доречними під час визначення характеру аудиторських процедур. Наприклад, якщо оцінений ризик виявляється нижчим через певні характеристики класу операцій без розгляду відповідних заходів контролю, аудитор може визначити, що одні аналітичні процедури по суті нададуть достатні та прийнятні аудиторські докази. З іншого боку, якщо оцінений ризик виявляється нижчим унаслідок ~~заходів внутрішнього контролю~~ аудитор планує тестувати ефективність функціонування та аудитор планує базувати процедури по суті на такій низькій оцінці, він виконує тести цих заходів контролю згідно з вимогами параграфа 8 (а). Так може бути, наприклад, стосовно класу операцій із досить одноманітними, нескладними характеристиками, які регулярно оброблюються та контролюються інформаційною системою суб'єкта господарювання.

[109] МСА 315 (переглянутий у 2019 році), параграфи 31 і 34

Визначення часу

A11. Аудитор може виконувати тести заходів контролю або процедури по суті на проміжну дату або на кінець періоду. Чим більший ризик суттєвого викривлення, тим імовірніше, що аудитор може прийняти рішення, що ефективніше виконати процедури по суті ближче до кінця періоду або на кінець періоду, ніж на дату, яка настає раніше, або виконати аудиторські процедури без попередження чи в непередбачуваний час (наприклад, виконання аудиту в певних підрозділах без попередження). Це особливо доречно під час розгляду дій у відповідь на ризики шахрайства. Наприклад, аудитор може дійти висновку, що якщо ідентифіковано ризики навмисного викривлення або маніпулювання, аудиторські процедури з метою поширення аудиторських висновків на період від проміжної дати до кінця періоду будуть неефективними.

A12. З іншого боку, виконання аудиторських процедур перед кінцем періоду може допомогти аудитору під час ідентифікації значних питань на ранньому етапі аудиторської перевірки і, отже, вирішити їх за допомогою управлінського персоналу або через розробку ефективного аудиторського підходу до вирішення таких питань.

A13. Крім того, можна виконати певні аудиторські процедури тільки на кінець періоду або після його закінчення, наприклад:

- узгодження чи звірка інформації у фінансовій звітності з бухгалтерськими записами, включаючи узгодження чи звірку розкриттів незалежно від того, було отримано цю інформацію з Головної книги та допоміжних книг чи з інших джерел;
- перевірка коригувань, зроблених у ході складання фінансової звітності;.
- процедури, здійснювані у відповідь на ризик того, що суб'єкт господарювання може укласти неналежні угоди про продаж, або операції можуть бути незавершеними.

A14. Додаткові доречні чинники, що впливають на розгляд аудитором того, коли виконувати аудиторські процедури, охоплюють:

- середовище контролю;
- коли буде доступною доречна інформація (наприклад, електронні файли можуть бути перезаписані або процедури, які слід спостерігати, можуть відбуватися тільки у певний час);
- характер ризику (наприклад, якщо існує ризик завищення доходів з метою відповідності очікуванням щодо доходів через додаткове створення фальшивих угод про продаж, аудитор може виявити бажання перевірити угоди, доступні на кінець періоду).
- період чи дату, до яких належать аудиторські докази;

- час складання фінансової звітності, особливо тих розкриттів, які надають додаткові пояснення щодо сум у звіті про фінансовий стан, звіті про сукупні доходи, звіті про зміни у власному капіталі або звіті про рух грошових коштів.

Обсяг

A15. Обсяг аудиторської процедури, який вважається необхідним, визначається після розгляду суттєвості, оціненого ризику та ступеня впевненості, який планує отримати аудитор. Якщо одній меті відповідає поєднання процедур, обсяг кожної з них розглядається окремо. Як правило, обсяг аудиторських процедур збільшується тією мірою, якою збільшується ризик суттєвого викривлення. Наприклад, у відповідь на оцінений ризик викривлення в результаті шахрайства може бути доречним збільшення обсягу вибірки або виконання аналітичних процедур по суті на більш детальному рівні. Проте збільшення обсягу аудиторської процедури є ефективним тільки в тому разі, якщо така процедура сама по собі є доречною для конкретного ризику.

A16. Використання комп'ютеризованих методів аудиту (КМА) дає змогу більш розширеного тестування електронних операцій і файлів із рахунками, що може бути корисним тоді, коли аудитор вирішує змінити обсяг тестування, наприклад у відповідь на ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Такі методи можуть використовуватися для відбору типових операцій з основних електронних файлів, сортування операцій із конкретними характеристиками або тестування всієї генеральної сукупності замість вибірки.

Положення, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору

A17. Що стосується аудитів суб'єктів господарювання державного сектору, то на розгляд аудитором характеру, часу й обсягу подальших аудиторських процедур можуть впливати повноваження аудитора та інші конкретні вимоги до аудиту.

Положення, що стосуються малих підприємств

A18. У дуже малих підприємств може не бути багатьох заходів контролю, які може ідентифікувати аудитор, або може бути обмеженим обсяг, в якому суб'єкт господарювання документував їх існування чи функціонування. У таких випадках більш ефективним для аудитора може бути виконання подальших аудиторських процедур, які являють собою в основному процедури по суті. Проте в деяких рідкісних випадках відсутність заходів контролю ~~діяльності~~ або ~~інших~~ компонентів системи внутрішнього контролю унеможливлює отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі.

Більш високі оцінки ризику (див. параграф 7 (b))

A19. При отриманні більш переконливих аудиторських доказів унаслідок більш високої оцінки ризику аудитор може збільшити кількість доказів або отримати доречніші чи прийнятніші докази, наприклад приділяючи більше уваги отриманню доказів від третіх осіб або отриманню підтверджувальних доказів із кількох незалежних джерел.

Тести заходів контролю

Розробка та виконання тестів заходів контролю (див. параграф 8)

A20. Тести заходів контролю виконуються тільки для тих із них, які, за визначенням аудитора, належно розроблено для запобігання або ідентифікації чи виправлення суттєвого викривлення у твердженні ~~у~~ відповідному твердженні, і аудитор планує тестувати ці заходи контролю. Якщо протягом різних періодів часу використовувалися суттєво відмінні заходи контролю (в межах періоду, що перевіряється), кожний із них розглядається окремо.

A21. Тестування ефективності функціонування заходів контролю відрізняється від отримання розуміння й оцінки структури та застосування заходів контролю. Проте застосовуються такі самі типи аудиторських процедур. Тому аудитор може прийняти рішення, що одночасне тестування ефективності функціонування заходів контролю та оцінка їх структури й з'ясування, чи вони взагалі запроваджені, буде ефективним.

A22. Крім того, хоча деякі процедури оцінки ризиків можуть не бути спеціально розробленими як тести заходів контролю, однак вони можуть надати аудиторські докази ефективності функціонування заходів контролю і, отже, виконувати функцію тестів заходів контролю. Наприклад, процедури оцінки ризиків аудитором можуть охоплювати:

- запити про використання бюджетів управлінським персоналом;
- спостереження за порівнянням управлінським персоналом щомісячних витрат за бюджетом і фактичних витрат;
- перевірка звітів, що стосуються розслідування відхилень бюджетних сум від фактичних.

Ці аудиторські процедури дають знання про розробку бюджетних політик суб'єкта господарювання та про те, чи були вони запроваджені, але разом із тим можуть надавати аудиторські докази ефективності функціонування бюджетних політик у запобіганні чи ідентифікації суттєвих викривлень у класифікації витрат.

A23. Крім того, аудитор може розробити тест заходів контролю, який слід виконувати паралельно з тестом деталей стосовно однієї й тієї самої операції. Хоча мета тесту заходів контролю відрізняється від мети тесту деталей, обидва тести можна проводити паралельно, виконуючи тест заходів контролю і тест деталей стосовно однієї й тієї самої операції, що відомо також як тест

подвійного призначення. Наприклад, аудитор може розробити та оцінити результати тесту для перевірки рахунку- фактури, щоб перевірити, чи був він затвердженим, і щоб надати аудиторські докази по суті щодо операції. Тест подвійного призначення розроблюється та оцінюється через окремий розгляд кожної мети тесту.

A24. У деяких випадках аудитор може вважати неможливим розробити ефективні процедури по суті, що самі по собі надають достатні та прийнятні аудиторські докази на рівні тверджень.[110] Це може мати місце, якщо суб'єкт господарювання провадить свою діяльність із використанням інформаційних технологій і вся документація про операції здійснюється або ведеться тільки через систему ІТ. У таких випадках параграф 8 (b) вимагає від аудитора проведення тестів ~~відповідних~~ заходів контролю, спрямованих на усунення ризику, щодо якого процедури по суті самі по собі не можуть надати достатніх належних аудиторських доказів.

Аудиторські докази та рівень довіри (див. параграф 9)

A25. Більш високий рівень впевненості може бути потрібний щодо ефективності функціонування заходів контролю, якщо прийнятий підхід складається в основному з тестів заходів контролю, зокрема якщо неможливо або непрактично отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі тільки на основі процедур по суті.

Характер та обсяг тестів заходів контролю

Інші аудиторські процедури в поєднанні із запитом (див. параграф 10(a))

A26. Запити самі по собі є недостатніми для тестування ефективності функціонування заходів контролю. Відповідно інші аудиторські процедури виконуються у поєднанні із запитом. При цьому запит, поєднаний з інспектуванням чи повторним виконанням, може надати більшу впевненість, ніж запит і спостереження, оскільки спостереження є доречним тільки у той момент часу, коли його здійснюють.

A27. Характер певного заходу контролю впливає на тип процедури, необхідної для отримання аудиторських доказів щодо ефективності його функціонування. Наприклад, якщо ефективність функціонування доводиться документацією, аудитор може прийняти рішення перевірити її, щоб отримати аудиторські докази ефективності функціонування заходу контролю. Однак стосовно інших заходів контролю документація може не бути доступною або доречною. Наприклад, документація щодо функціонування може не існувати через певні чинники середовища контролю, такі як розподіл повноважень і відповідальності, або через деякі типи заходів контролю ~~контрольної діяльності~~, наприклад автоматизовані заходи контролю, ~~що виконуються~~

[110] МСА 315 (переглянутий в 2019 році), параграфи 33 ~~30~~

~~комп'ютером~~. За таких обставин аудиторські докази щодо ефективності функціонування можна отримати поєднанням запиту з іншими аудиторськими процедурами, такими як спостереження або застосування КМА.

Обсяг тестів заходів контролю

A28. Якщо необхідні більш переконливі аудиторські докази ефективності заходу контролю, може бути доцільним збільшити обсяг його тестування. Крім рівня покладання на заходи контролю, питання, які розглядає аудитор під час визначення обсягу тестів заходів контролю, охоплюють:

- періодичність виконання заходу контролю суб'єктом господарювання протягом періоду;
- тривалість часу протягом періоду, за який проводиться аудит, коли аудитор покладається на ефективність функціонування заходу контролю;
- очікувана величина відхилення від заходу контролю;
- доречність та надійність аудиторських доказів, які слід отримати стосовно ефективності функціонування заходу контролю на рівні тверджень;
- обсяг отримання аудиторських доказів у результаті тестів інших заходів контролю, пов'язаних із твердженням.

МСА 530[111] містить додаткові вказівки щодо масштабів тестування.

A29. Через властиву постійність обробки за допомогою ІТ може бути не потрібно збільшувати обсяг тестування автоматизованого контролю. Можна очікувати, що автоматизований захід контролю функціонує постійно, якщо не змінюється ~~програма~~ ІТ-додаток (включаючи таблиці, файли чи інші постійні дані, які використовує ~~програма~~ ІТ-додаток). Якщо аудитор визначає, що автоматизований захід контролю функціонує за призначенням (що можна зробити під час початкового запровадження заходу контролю або на деяку іншу дату), він може розглянути виконання тестів з тим, щоб визначити, чи продовжує захід контролю функціонувати ефективно. Такі тести можуть включати тестування загальних заходів контролю ІТ, що стосуються ІТ-програм, ~~визначення того, що~~:

- ~~до програми не вносяться зміни без дотримання прийнятних заходів контролю за змінами програми;~~
- ~~для обробки операцій використовується санкціонована версія програми;~~
- ~~інші доречні загальні заходи контролю є ефективними.~~

~~Такі тести можуть також охоплювати визначення того, що зміни до програм~~

[111] МСА 530, *«Аудиторська вибірка»*

~~не вносилися, як це може відбуватися, коли суб'єкт господарювання застосовує пакетні прикладні програми без внесення змін до них або їх технічного обслуговування. Наприклад, аудитор може перевірити запис адміністрування щодо безпеки ІТ для того, щоб отримати аудиторські докази про відсутність несанкціонованого доступу протягом періоду.~~

A29a. Аналогічним чином, аудитор може проводити тести заходів контролю, які усувають ризики істотних викривлень, пов'язаних з цілісністю даних суб'єкта господарювання або повнотою і точністю звітів суб'єкта, сформованих системою, або для усунення ризиків істотних викривлень, для яких процедури по суті самі по собі не можуть забезпечити достатні належні аудиторські докази. Ці перевірки заходів контролю можуть включати тести загальних заходів контролю ІТ, які стосуються питань, зазначених у параграфі 10 (а). У цьому випадку аудитору може не знадобитися проводити будь-яке додаткове тестування для отримання аудиторських доказів з питань, зазначених у параграфі 10(а).

A29b. Коли аудитор визначає, що загальний захід контролю ІТ є недостатнім, аудитор може розглянути характер відповідного ризику (ризиків), що виникають в результаті використання ІТ, які були визначені відповідно до МСА 315 (переглянутий у 2019 році),[112] щоб забезпечити основу для розробки додаткових процедур аудитора для усунення оцінених ризик істотного викривлення. Такі процедури можуть стосуватися визначення того, чи:

- мав місце пов'язаний з цим ризик (и), що випливає з ІТ. Наприклад, якщо користувачі мають несанкціонований доступ до ІТ-програми (але не можуть отримати доступ або змінити системні журнали, що відстежують доступ), аудитор може перевірити системні журнали, щоб отримати аудиторські докази того, що ці користувачі не зверталися до ІТ-додатку протягом періоду.
- Існують будь-які альтернативні або надлишкові загальні заходи контролю ІТ або будь-які інші заходи контролю, які усувають пов'язані з цим ризики, що виникають в результаті використання ІТ. Якщо це так, аудитор може ідентифікувати такі заходи контролю (якщо вони ще не ідентифіковані) і, отже, оцінити їх структуру, визначити, що вони були впроваджені, і провести перевірку їх ефективності функціонування. Наприклад, якщо загальний захід контролю ІТ, пов'язаний з доступом користувачів, недостатній, суб'єкт господарювання може мати альтернативний захід контролю, за допомогою якого ІТ-керівництво своєчасно перевіряє звіти про доступ кінцевих користувачів. Обставини, при яких захід контролю прикладних програм може усунути ризик, що виникає в результаті використання ІТ, можуть включати випадки, коли інформація, на яку

[112] МСА 315 (переглянутий у 2019 році), параграф 26 (с) (і)

може вплинути загальний недолік заходу контролю ІТ, може бути узгоджена з зовнішніми джерелами (наприклад, банківська виписка) або внутрішніми джерелами, не порушеними загальним недоліком заходу контролю ІТ (наприклад, окремий ІТ-додаток або джерело даних).

Тестування непрямих заходів контролю (див. параграф 10 (b))

A30. За деяких обставин може бути необхідним отримання аудиторських доказів, що підтверджують ефективне функціонування непрямих заходів контролю. (тобто загальні заходи контролю ІТ). Як пояснюється в параграфах A29-A29b, загальні заходи контролю ІТ, можливо, були визначені відповідно до МСА 315 (переглянутий в 2019 році) через їх підтримку ефективності функціонування автоматизованих заходів контролю або через їх підтримку в забезпеченні цілісності інформації, використовуваної у фінансовій звітності суб'єкта господарювання, включаючи звіти, створені системою. Вимога, що міститься в параграфі 10(b), визнає, що аудитор, можливо, вже перевірив певні непрямі заходи контролю для вирішення питань, зазначених у параграфі 10 (a). ~~Наприклад, якщо аудитор приймає рішення тестувати ефективність перегляду користувачем звітів про винятки, які детально описують продажі, що перевищують дозволені кредитні ліміти, перегляд користувачем та подальші заходи представляють собою захід контролю, який є безпосередньо доречним для аудитора. Заходи контролю за точністю інформації у звітах (наприклад, загальні заходи контролю ІТ) називають «непрямими».~~

~~A31. Через властиву постійність обробки за допомогою ІТ аудиторські докази провадження автоматизованих заходів контролю за прикладними програмами, якщо їх розглядати у поєднанні з аудиторськими доказами ефективності функціонування загальних заходів контролю суб'єкта господарювання (зокрема, заходи контролю за змінами), можуть також надавати суттєві аудиторські докази ефективності функціонування.~~

Визначення часу тестів заходів контролю

Визначений період довіри (див. параграф 11)

A32. Аудиторські докази, які належать тільки до певного моменту часу, можуть бути достатніми для цілей аудитора, наприклад при тестуванні заходів контролю інвентаризації суб'єкта господарювання на кінець періоду. З іншого боку, якщо аудитор планує покладатися на захід контролю протягом періоду, прийнятними є тести, які можуть надати аудиторські докази ефективного функціонування заходу контролю у доречні моменти часу протягом періоду. Такі тести можуть включати тести заходів контролю в процесі моніторингу системи внутрішніх заходів контролю.

Використання аудиторських доказів, отриманих протягом проміжного періоду (див.

параграф 12 (b))

A33. До доречних чинників при визначенні того, які додаткові аудиторські докази необхідно отримати стосовно заходів контролю, що функціонували протягом періоду, який залишався після проміжного періоду, відносять такі:

- значущість оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень;
- конкретні заходи контролю, тести яких виконували протягом проміжного періоду, та значні зміни до них після виконання тестів, включаючи зміни інформаційної системи, процесів і персоналу;
- ступінь, до якого були отримані аудиторські докази ефективності функціонування таких заходів контролю;
- тривалість періоду, що залишився;
- обсяг, в якому аудитор планує зменшити подальші процедури по суті, виходячи з довіри до заходів контролю;
- середовище контролю;

A34. Додаткові аудиторські докази, наприклад, можна отримати шляхом поширення тестів заходів контролю на період, що залишився, або через тестування моніторингу заходів контролю суб'єктом господарювання.

Використання аудиторських доказів, отриманих під час попередніх аудитів (див. параграф 13)

A35. За певних обставин аудиторські докази, отримані під час попередніх аудитів, можуть надати аудиторські докази, коли аудитор виконує аудиторські процедури, щоб визначити їх постійну доречність та надійність. Наприклад, під час виконання попереднього аудиту аудитор міг визначити, що автоматизований контроль функціонував за призначенням. Аудитор може отримати аудиторські докази того, чи вносилися зміни до автоматизованого контролю, які могли вплинути на його подальше ефективне функціонування, через, наприклад, запити до управлінського персоналу та перевірки журналів реєстрації, що засвідчують, які заходи контролю змінювалися. Розгляд аудиторських доказів щодо таких змін може підтвердити збільшення або зменшення очікуваних аудиторських доказів, які слід отримати щодо ефективності функціонування цих заходів контролю у поточному періоді.

Заходи контролю, що були змінені після проведення попередніх аудитів (див. параграф 14 (a))

A36. Зміни можуть впливати на доречність та надійність аудиторських доказів, отриманих під час попередніх аудитів, що вони більше не можуть бути основою для подальшої довіри. Наприклад, зміни у системі, що дають змогу

суб’єкту господарювання отримати новий звіт від системи, можливо, не впливають на доречність аудиторських доказів попереднього аудиту; проте на неї впливає зміна, яка призводить до іншого способу, в який накопичуються або обчислюються дані.

Заходи контролю, що не були змінені після проведення попередніх аудитів (див. параграф 14 (b))

A37. Рішення аудитора, чи довіряти аудиторським доказам, отриманим під час попередніх аудитів заходів контролю, які:

(a) не були змінені з часу останнього тестування; .

(b) не є заходами контролю, які зменшують значний ризик,

є питанням професійного судження. Крім того, тривалість часу між повторними тестуваннями таких заходів контролю також є питанням професійного судження, але згідно з вимогами параграфа 14 (b) їх слід проводити щонайменше один раз кожного третього року.

A38. Як правило, чим вищий ризик суттєвого викривлення або чим більший рівень довіри до заходів контролю, тим, імовірно, коротшим буде період часу до повторного тестування, якщо воно проводитиметься. До чинників, які можуть скоротити період для повторного тестування заходу контролю або призвести до відсутності довіри до аудиторських доказів, отриманих під час попередніх аудитів, відносять такі:

- недостатнє середовище контролю;
- недостатній моніторинг заходів контролю суб'єктом господарювання;
- значний «ручний» елемент у ~~доречних~~ заходах контролю;
- зміни персоналу, які значно впливають на застосування контролю;
- зміни обставин, що свідчать про необхідність внесення змін до заходу контролю;
- недостатні загальні заходи контролю ІТ.

A39. Якщо існує багато заходів контролю, стосовно яких аудитор планує покладатися на аудиторські докази, отримані під час попередніх аудитів, тестування деяких із цих заходів контролю під час кожного аудиту надає підтверджувальну інформацію про подальшу ефективність середовища контролю. Це є складовою рішення аудитора про те, чи прийнятно довіряти аудиторським доказам, отриманим під час попередніх аудитів.

Оцінювання ефективності функціонування заходів контролю (див. параграфи 16–17)

A40. Суттєве викривлення, виявлене за допомогою аудиторських процедур, є важливим показником існування значного недоліку внутрішнього контролю.

A41. Концепція ефективності функціонування заходів контролю припускає, що можуть відбуватися деякі відхилення у способі, яким суб'єкт господарювання застосовує заходи контролю. Відхилення від установлених заходів контролю можуть бути спричинені такими чинниками, як зміни провідного персоналу, значні сезонні коливання обсягу операцій і помилки, пов'язані з людським чинником. Виявлена величина відхилення, зокрема, порівняно з очікуваною величиною може свідчити, що заходу контролю не можна довіряти, щоб зменшити ризик на рівні тверджень до ризику, оціненого аудитором.

Процедури по суті (див. параграфи 6, 18)

A42. Параграф 18 вимагає, щоб аудитор розробляв і виконував процедури по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку рахунку та розкриття інформації ~~незалежно від оцінених ризиків суттєвого викривлення~~. Для значних категорій операцій, залишків рахунків та розкриття інформації процедури по суті, можливо, вже були виконані, оскільки параграф 6 вимагає від аудитора розробки та виконання додаткових аудиторських процедур, що враховують оцінені ризики суттєвих викривлень на рівні тверджень. Відповідно, процедури по суті повинні розроблятися і виконуватися відповідно до положень параграфа 18:

- коли подальші аудиторські процедури для значних категорій операцій, залишків рахунків або розкриття інформації, розроблені та виконані відповідно до параграфа 6, не включали процедури по суті; або
- Для кожного класу операцій, залишку рахунку або розкриття інформації, які не є істотним класом операцій, залишком рахунку або розкриттям інформації, але які були визначені як істотні відповідно до МСА 315 (переглянутий у 2019 році).[113]

Ця вимога відображає наступні факти: (а) оцінка аудитором ризику носить суб'єктивний характер і тому може не виявити всі ризики суттєвих викривлень; і (б) існують невід'ємні обмеження для ~~внутрішніх~~ заходів контролю, включаючи перевизначення з боку керівництва.

A42a. Не всі твердження в рамках істотного класу транзакцій, залишку рахунку або розкриття інформації повинні бути перевірені. Скоріше, при розробці процедур по суті, які повинні бути виконані, розгляд аудитором тверджень, в яких, якщо мало місце викривлення, існує розумна ймовірність того, що викривлення є істотним, може допомогти у визначенні належного характеру, термінів і обсягу процедур, які повинні бути виконані.

Характер і обсяг процедур по суті

A43. Залежно від обставин аудитор може визначити, що:

- виконання тільки аналітичних процедур по суті буде достатнім для

[113] МСА 315 (переглянутий у 2019 році), параграф 36

зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. Наприклад, якщо оцінка ризиків аудитором підтверджується аудиторськими доказами, отриманими від тестів заходів контролю;

- прийнятними є тільки тести деталей;
- поєднання аналітичних процедур по суті та тестів деталей є найбільш чутливим до оцінених ризиків.

A44. Аналітичні процедури по суті є, як правило, більш застосовними до великих обсягів операцій, що можна передбачувати з плином часу. МСА 520[114] встановлює вимоги та надає рекомендації щодо застосування аналітичних процедур під час аудиту.

A45. ~~характеру~~ Оцінки ризику ~~та~~ або характеру твердження є доречним для розробки тестів деталей. Наприклад, тести деталей, що належать до твердження про існування або наявність, можуть передбачати відбір із статей, що містяться у сумі з фінансової звітності, та отримання доречних аудиторських доказів. З іншого боку, тести деталей, які відносять до твердження про повноту, можуть передбачати відбір із статей, що, за очікуванням, мають бути включеними до доречної суми у фінансовій звітності, а також дослідження того, чи були вони включені.

A46. Оскільки в оцінці ризику суттєвого викривлення береться до уваги ~~внутрішні~~ заходи контролю, які аудитор планує тестувати, може бути потрібним збільшити обсяг процедур по суті, якщо результати тестів заходів контролю будуть незадовільними. Проте збільшення обсягу аудиторської процедури є прийнятним у разі, якщо аудиторська процедура сама є доречною для конкретного ризику.

A47. Під час розробки тестів деталей обсяг тестування звичайно розглядається у контексті обсягу вибірки. Проте доречними також є інші питання, у тому числі, чи буде більш ефективним використання інших засобів тестування, що передбачають відбір даних . Див. МСА 500.[115]

Розгляд того, чи слід виконувати процедури зовнішнього підтвердження (див. параграф 19)

A48. Процедури зовнішнього підтвердження часто є доречними під час розгляду тверджень, пов'язаних із залишками рахунків та їх елементами, але не потрібно обмежувати їх цими статтями. Наприклад, аудитор може зробити запит про отримання зовнішнього підтвердження умов угод, контрактів або операцій між суб'єктом господарювання та іншими сторонами. Процедури зовнішнього підтвердження можна виконувати також для отримання

---

114 МСА 520, *«Аналітичні процедури»*

115 МСА 500, *«Аудиторські докази»*, параграф 10

аудиторських доказів відсутності певних умов. Наприклад, запит може робитися спеціально для отримання підтвердження того, що не існує «побічних угод», які можуть стосуватися твердження про віднесення до відповідного періоду доходів суб'єкта господарювання. До інших ситуацій, в яких процедури зовнішнього підтвердження можуть надати прийнятні аудиторські докази при розробці дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення, можна віднести:

- залишки на банківських рахунках та іншу інформацію, доречну для стосунків із банками;
- залишки рахунків дебіторської заборгованості та їх умови;
- запаси, утримувані третіми сторонами на митних складах для переробки або консигнації;
- документи на володіння майном, утримувані юристами або фінансистами для від безпечного зберігання або як забезпечення;
- інвестиції, утримувані для відповідального зберігання третіми сторонами, або придбані у біржових брокерів, але не доставлені на дату балансу;
- суми заборгованості позикодавцям, включаючи відповідні умови погашення боргу та обмежувальні умови;
- залишки рахунків та умови кредиторської заборгованості.

A49. Хоча зовнішні підтвердження можуть надавати доречні аудиторські докази, що стосуються певних тверджень, є такі твердження, для яких зовнішні підтвердження надають менш доречні аудиторські докази. Наприклад, зовнішні підтвердження нададуть менш доречні аудиторські докази стосовно можливості відшкодування залишків дебіторської заборгованості, ніж стосовно її існування.

A50. Аудитор може визначити, що процедури зовнішнього підтвердження, виконані з однією метою, дають можливість отримати аудиторські докази стосовно інших питань. Наприклад, запити про підтвердження залишків на банківських рахунках часто включають запити про інформацію, доречну для інших тверджень у фінансовій звітності. Такі міркування можуть впливати на рішення аудитора, чи виконувати процедури зовнішнього підтвердження.

A51. До чинників, які можуть допомогти аудитору під час визначення того, чи слід виконувати процедури зовнішнього підтвердження як аудиторські процедури по суті, можна віднести:

- знання предмета перевірки стороною, яка підтверджує, – відповіді на запити будуть більш достовірними, якщо вони надаються особою сторони, яка підтверджує, що має необхідні знання щодо інформації, яка підтверджується;

- можливість або бажання відповідати визначеної сторони, що надає підтвердження, наприклад, сторона, яка підтверджує:
    - може не брати на себе відповідальність за надання відповіді на запит про підтвердження;
    - може вважати надання відповіді таким, що потребує надмірних витрат або дуже багато часу;
    - може мати сумніви щодо можливої правової відповідальності внаслідок надання відповіді;
    - може вести облік операцій у різних валютах, або
    - може діяти у середовищі, в якому надання відповіді на запити про підтвердження не вважається значним аспектом поточної діяльності.

  У таких ситуаціях сторони, які підтверджують, можуть не відповісти, можуть відповісти недбало або намагатися обмежити довіру до такої відповіді;
- об'єктивність визначеної сторони, що надає підтвердження: якщо сторона, що надає підтвердження, є пов'язаною стороною суб'єкта господарювання, відповіді на запити про підтвердження будуть менш достовірними.

Процедури по суті, пов'язані із процесом закриття фінансової звітності (див. параграф 20)

A52. Характер, а також обсяг аудиторських процедур по суті стосовно процесу завершення складання фінансової звітності залежать від характеру та складності процесу фінансового звітування суб'єкта господарювання і відповідних ризиків суттєвого викривлення.

Процедури по суті у відповідь на значні ризики (див. параграф 21)

A53. Параграф 21 цього МСА вимагає, щоб аудитор виконував процедури по суті, які особливо чутливі до ризиків, що їх аудитор визначив як значні ризики. Аудиторські докази у формі зовнішніх підтверджень, отримані аудитором безпосередньо від відповідних сторін, які надають підтвердження, можуть допомогти йому отримати аудиторські докази вищого рівня достовірності, необхідні аудитору для дій у відповідь на значні ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки. Наприклад, якщо аудитор ідентифікує, що управлінський персонал перебуває під тиском з метою досягнення очікувань щодо доходів, може існувати ризик того, що управлінський персонал завищує обсяг ціни продажу через неправильне визнання доходів, пов'язаних із угодами про продаж, умови яких виключають можливість визнання доходів, або через виставлення рахунків-

фактур за продажі до відвантаження товарів. За таких обставин аудитор може, наприклад, розробити процедури зовнішнього підтвердження не тільки для підтвердження несплачених сум, а й для підтвердження деталей угод про продаж, включаючи дату, права на повернення та умови доставки. Крім того, аудитор може визнати ефективним доповнити такі процедури зовнішнього підтвердження запитами персоналу нефінансових відділів суб'єкта господарювання стосовно будь-яких змін до угод про продаж та умов доставки.

Визначення часу процедур по суті (див. параграфи 22–23)

A54. У більшості випадків аудиторські докази, отримані від процедур по суті попереднього аудиту, надають мало аудиторських доказів або зовсім не надають їх для поточного періоду. Проте існують винятки, наприклад висновок юриста, отриманий під час попереднього аудиту стосовно структури випуску облігацій, яка не зазнала змін, може бути доречним у поточному періоді. У таких випадках може бути прийнятним використання аудиторських доказів, отриманих унаслідок процедур по суті під час попереднього аудиту, якщо такі докази та пов'язаний із ними предмет перевірки істотно не змінилися, і аудиторські процедури були проведені протягом поточного періоду, щоб установити їх подальшу доречність.

Використання аудиторських доказів, отриманих під час проміжного періоду (див. параграф 22)

A55. За деяких обставин аудитор може визначити, що буде ефективним виконання процедур по суті на проміжну дату, а також порівняння та звірка інформації про залишок на кінець періоду з порівнювальною інформацією на проміжну дату для того, щоб:

(a) ідентифікувати суми, які здаються незвичайними;

(b) дослідити такі суми;.

(c) виконати аналітичні процедури по суті або тести деталей для тестування протягом періоду.

A56. Виконання процедур по суті на проміжну дату без проведення додаткових процедур на пізнішу дату збільшує ризик того, що аудитор не виявить викривлень, які можуть існувати на кінець періоду. Цей ризик збільшується настільки, наскільки триває період, що залишається. До чинників, які можуть впливати на виконання процедур по суті на проміжну дату, можна віднести такі:

- середовище контролю та інші ~~доречні~~ заходи контролю;
- доступність інформації, необхідної для аудиторських процедур, на пізнішу дату;
- призначення процедур по суті;

- оцінений ризик суттєвого викривлення;
- характер класу операцій чи залишку рахунку і пов'язані з ними твердження;
- здатність аудитора виконати прийнятні процедури по суті або процедури по суті у поєднанні з тестами заходів контролю, щоб охопити період, що залишився, для зменшення ризику того, що викривлення, які можуть існувати на кінець періоду, не будуть виявлені.

A57. До чинників, які можуть впливати на виконання аналітичних процедур по суті стосовно періоду від проміжної дати до кінця періоду, можна віднести такі:

- чи можна обґрунтовано передбачити залишки на кінець періоду певних класів операцій або залишків рахунків стосовно суми відносної значущості та складу;
- чи є прийнятними процедури суб'єкта господарювання для аналізу та коригування таких класів операцій або залишків рахунків на проміжну дату, а також для встановлення належного закриття облікових періодів;
- чи надасть інформаційна система, ~~доречна для фінансового звітування~~, інформацію про залишки рахунків на кінець періоду і операції за період, що залишився, яка була б достатньою для того, щоб провести дослідження:
  - (a) значних незвичних операцій або записів (у тому числі на кінець періоду або майже на кінець періоду);
  - (b) інших причин значних відхилень або очікуваних відхилень, які не відбулися; .
  - (c) зміни у складі класів операцій або залишків рахунків.

Викривлення, виявлені на проміжну дату (див. параграф 23)

A58. Якщо аудитор доходить висновку, що слід змінити запланований характер, час або обсяг процедур по суті, що охоплюють решту періоду внаслідок неочікуваних викривлень, ідентифікованих на проміжну дату, така зміна може охоплювати поширення або повторне виконання на кінець періоду процедур, які виконувалися на проміжну дату.

Адекватність подання фінансової звітності (див. параграф 24)

A59. Оцінювання прийнятності подання, структури та змісту фінансової звітності охоплює, наприклад, розгляд, чи було вжито належної термінології відповідно до вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування, рівня деталізації, узагальнення чи деталізації сум та встановлених основ для розрахунку сум.

Оцінювання достатності та прийнятності аудиторських доказів (див. параграфи 25–27)

A60. Аудит фінансової звітності є кумулятивним та ітеративним процесом. Оскільки аудитор виконує заплановані аудиторські процедури, отримані аудиторські докази можуть бути причиною для зміни характеру, часу або обсягу інших запланованих аудиторських процедур. Увагу аудитора може привернути інформація, що значно відрізняється від інформації, на якій ґрунтувалася оцінка ризиків. Наприклад:

- обсяг викривлень, які аудитор виявляє, виконуючи процедури по суті, може змінити судження аудитора стосовно оцінки ризиків і може свідчити про значний недолік внутрішнього контролю;
- аудитору може стати відомо про розбіжності в облікових записах або суперечливі чи відсутні докази;
- аналітичні процедури, виконані під час аудиту на етапі загального огляду, можуть виявити раніше невиявлений ризик суттєвого викривлення.

За таких обставин аудитору може бути потрібно повторно оцінити заплановані аудиторські процедури, виходячи з переглянутого розгляду оцінених ризиків значних викривлень ~~для всіх або кількох~~ та впливає на значні класи операцій, залишки рахунків або розкриття інформації та ~~нов'язані~~ з ними відповідні твердження. МСА 315 (переглянутий у 2019 році) містить подальші рекомендації щодо перегляду оцінки ризиків аудитором.[116]

A61. Аудитор не може припускати, що випадок шахрайства або помилки є винятковою подією. Тому судження про те, як виявлення викривлення впливає на оцінені ризики суттєвого викривлення, є важливим при визначенні того, чи залишається оцінка доречною.

A62. На судження аудитора стосовно того, які аудиторські докази є достатніми та прийнятними, впливають такі чинники, як, наприклад:

- значущість потенційного викривлення у твердженні та ймовірність того, що воно матиме суттєвий вплив на фінансову звітність як індивідуально, так і в сукупності з іншими потенційними викривленнями;
- ефективність дій управлінського персоналу у відповідь і заходів контролю для розгляду ризиків;
- досвід, набутий протягом попередніх аудитів стосовно подібних потенційних викривлень;
- результати виконаних аудиторських процедур, включаючи те, чи

---

[116] МСА 315 (переглянутий в 2019 році), параграфи 37 ~~31~~

ідентифікували такі процедури конкретні випадки шахрайства або помилок;

- джерело та надійність доступної інформації;
- переконливість аудиторських доказів;
- Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, застосовної системи фінансової звітності та, ~~в тому числі~~, системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

Документація (див. параграф 28)

A63. Форма і обсяг аудиторської документації є питанням професійного судження аудитора і залежить від характеру, розміру, складності суб'єкта господарювання та його системи внутрішнього контролю, доступності інформації суб'єкта господарювання та методики аудиту і технологій, які використовуються під час аудиту.

МСА 500, *«Аудиторські докази»*

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Достатні належні аудиторські докази (див. параграф 6)

A1. Аудиторські докази необхідні для обґрунтування думки та звіту аудитора. За своїм характером докази є такими, що дають результат у сукупності і отримуються в основному за допомогою аудиторських процедур, які виконуються в процесі аудиту. При цьому вони можуть також включати інформацію, отриману з інших джерел, наприклад із попередніх завдань з аудиту (за умови визначення аудитором, чи залишається ця інформація актуальною та надійною як аудиторський доказ для поточного аудиту[117] ~~— визначення, чи відбулися зміни після попереднього аудиту, які можуть вплинути на їхню застосовність до поточного аудиту)~~ чи процедур контролю якості фірми щодо прийняття клієнта та продовження стосунків. На додаток до інших джерел всередині та за межами суб'єкта господарювання, бухгалтерські записи є важливим джерелом аудиторських доказів. Крім того, інформація, яку може бути використано як аудиторські докази, могла бути підготовлена з використанням роботи експерта управлінського персоналу. Аудиторські докази включають як інформацію, що підтверджує та підкріплює твердження управлінського персоналу, так і будь-яку інформацію, що суперечить цим твердженням. У деяких випадках відсутність інформації (наприклад, відмова управлінського персоналу надати пояснення на звернення аудитора) також використовується аудитором і, отже, є аудиторським доказом.

…

---

[117] МСА 315 (переглянутий в 2019 році), параграф ~~9~~ 16

Аудиторські процедури для отримання аудиторських доказів

…

Спостереження

A17. Спостереження являє собою нагляд за процесом або процедурою, які виконують інші особи, наприклад спостереження аудитора за процесом інвентаризації, що здійснює персонал суб'єкта господарювання, або за виконанням контрольних ~~дій.~~ Спостереження надає аудиторські докази про виконання процесу або процедури, але обмежується тим моментом часу, коли таке спостереження відбувається, а також тим, що сам факт спостереження може впливати на виконання процесу або процедури. Додаткові вказівки щодо спостереження за інвентаризацією наведено у МСА 501.

…

МСА 501, *«Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів».*

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Запаси

Участь у підрахунку матеріальних запасів (див. параграф 4 (а))

…

Оцінка інструкцій та процедур управлінського персоналу (див. параграф 4 (а) (і))

A4. Питання, які є доречними при оцінці інструкцій та процедур управлінського персоналу для відображення в обліку та контролю за проведенням інвентаризації запасів, включають, наприклад, їх спрямованість на:

- застосування прийнятної контрольної ~~діяльності~~, наприклад збирання використаних інвентаризаційних відомостей, відображення в обліку невикористаних інвентаризаційних відомостей, та процедури підрахунку і перерахунку;

…

МСА 530, *«Аудиторська вибірка»*

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

…

Організація вибірки, обсяг і відбір елементів вибірки

Організація вибірки (див. параграф 6)

…

А7. Розглядаючи характеристики генеральної сукупності для тестів заходів контролю, аудитор оцінює очікувану норму відхилення, ґрунтуючись на своєму розумінні ~~відповідних~~ заходів контролю або на перевірці незначної кількості елементів у генеральній сукупності. Ця оцінка робиться для конструювання аудиторської вибірки та визначення обсягу вибірки...

…

Додаток 2

(див. параграф А11)

Приклади чинників, які впливають на обсяг вибірки для тестів заходів контролю

Нижче наведено чинники, які аудитор може брати до уваги, визначаючи обсяг вибірки для тестування заходів контролю. Ці чинники, які слід розглядати разом, припускають, що аудитор не модифікуватиме характер або час тестів заходів контролю чи в будь-який інший спосіб не модифікуватиме підхід до процедур по суті у відповідь на оцінені ризики.

Чинник 1 Збільшення рівня, до якого оцінка ризиків аудитором враховує ~~відповідні~~ планує тестувати ефективність функціонування заходів контролю.

…

МСА 550, *«Пов'язані сторони»*

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

…

Процедури оцінювання ризиків і пов’язана з ними діяльність

...

Розуміння відносин та операцій суб’єкта господарювання з пов’язаними сторонами

Обговорення серед членів команди із завдання (див. параграф 12)

А9. Питання, що можуть розглядатися у процесі обговорення між членами команди із завдання, включають:

- …

- Важливість, яку управлінський персонал та ті, кого наділено найвищими повноваженнями, надає виявленню, належному відображенню в обліку та розкриттю інформації щодо відносин і операцій з пов'язаними сторонами (якщо застосовна концептуальна основа фінансового звітування встановлює вимоги до пов'язаних сторін), а також пов'язаний із цим ризик нехтування управлінським персоналом ~~відповідних~~ заходів контролю.

…

Ідентифікація пов'язаних сторін суб'єкта господарювання (див. параграф 13(а))

…

A12. Однак якщо концептуальна основа не встановлює вимоги до пов'язаних сторін, суб'єкт господарювання може не мати таких інформаційних систем. За таких обставин управлінський персонал може не знати про існування всіх пов'язаних сторін. Однак вимога звертатися із запитами, що міститься в параграфі 13, все одно застосовується, тому що управлінський персонал може знати про сторони, які відповідають визначенню пов'язаної сторони, наведеному в цьому МСА. У такому випадку запити аудитора стосовно інформації про пов'язані сторони вірогідно становитимуть частину аудиторських процедур оцінювання ризиків і пов'язаних дій, виконаних відповідно до вимог до МСА 315 (переглянутий у 2019 році) для отримання інформації про організаційну структуру суб'єкта господарювання, форму власності та бізнес-модель:–

- ~~структуру власності та управління суб'єкта господарювання;~~
- ~~типи інвестицій, які здійснює та планує здійснити суб'єкт господарювання;~~
- ~~спосіб структуризації та фінансування суб'єкта господарювання.~~

У конкретному випадку відносин під спільним контролем, оскільки управлінський персонал з більшою вірогідністю знатиме про такі відносини, коли вони мають економічну значущість для суб'єкта господарювання, запити аудитора з більшою ймовірністю будуть більш ефективними, якщо вони фокусуватимуться на тому, чи є сторони, з якими суб'єкт господарювання здійснює значні операції або спільно використовує значні ресурси, пов'язаними з ним.

…

Положення, що стосуються малих підприємств

A20. ~~Заходи~~ контролю у малих підприємствах вірогідно є менш формальними і малі підприємства можуть не мати документально оформлених процесів щодо розгляду відносин і операцій з пов'язаними сторонами. Власник-керівник

може зменшити деякі ризики у зв'язку з операціями з пов'язаними сторонами або потенційно збільшити такі ризики через активну участь у всіх основних аспектах таких операцій. Для таких суб'єктів господарювання аудитор може отримати розуміння відносин і операцій з пов'язаними сторонами та заходів контролю за ними, що можуть існувати, через надсилання запитів до управлінського персоналу разом із виконанням інших процедур, зокрема спостереженням за заходами з нагляду і перевірки управлінським персоналом, а також інспектуванням наявної доречної документації.

…

Обмін інформацією про пов'язані сторони між командою із завдання (див. параграф 17)

A28. Доречна інформація про пов'язані сторони, якою члени команди із завдання можуть обмінюватися, включає, наприклад:

- ідентифікацію пов'язаних сторін суб'єкта господарювання;
- характер відносин і операцій з пов'язаними сторонами;
- значні або складні відносини чи операції з пов'язаними сторонами, які можуть визнаватись значними ризиками ~~вимагати особливого розгляду під час аудиту~~, зокрема операції, в яких беруть фінансову участь управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями.

…

Дії у відповідь на ризики суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами (див. параграф 20)

…

A34. Залежно від результатів процедур оцінювання ризиків аудитор може вважати за доречне отримати аудиторські докази без тестування заходів контролю суб'єкта господарювання щодо відносин і операцій з пов'язаними сторонами. Проте за деяких обставин може бути неможливим отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі лише за допомогою аудиторських процедур по суті стосовно ризиків суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами й операціями з пов'язаними сторонами. Наприклад, якщо внутрішньогрупові операції між суб'єктом господарювання та його компонентами є численними, а значний обсяг інформації про такі операції ініціюється, реєструється, обробляється чи звітується в електронній формі в інтегрованій системі, аудитор може визнати, що неможливо розробити ефективні аудиторські процедури по суті, що самі по собі знижуватимуть ризики суттєвих викривлень, пов'язаних з цими операціями, до прийнятно низького рівня. У такому випадку відповідно до вимог МСА 330 про отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо

ефективності функціонування ~~відповідних~~ заходів контролю[118], аудитор повинен виконати тести заходів контролю суб'єкта господарювання щодо повноти і точності реєстрації відносин та операцій з пов'язаними сторонами.

…

МСА 540 (переглянутий), *«Аудит облікових оцінок та пов'язані з ними розкриття інформації»*

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора, що стосується облікових оцінок та пов'язаного з ними розкриття інформації при аудиті фінансової звітності. Зокрема, він містить вимоги та керівництво, що посилаються або поширюються на те, як слід застосовувати МСА 315 (переглянутий у 2019 році), [119]МСА 330,[120] МСА 450[121], МСА 500[122] та інші доречні МСА стосовно облікових оцінок та пов'язаного з ними розкриття інформації. Він також містить вимоги та керівництво з оцінювання викривлень облікових оцінок та пов'язаного з ними розкриття інформації, а також ознаки можливої упередженості управлінського персоналу.

Характер облікових оцінок

2. Облікові оцінки широко варіюються за характером, та згідно з вимогами їх має виконувати управлінський персонал, якщо монетарні суми неможливо прямо спостерігати. Оцінка цих монетарних сум залежить від невизначеності оцінювання, яка відображає властиві обмеження знань або даних. Ці обмеження призводять до властивої суб'єктивності та розбіжності в результатах оцінки. Процес здійснення облікових оцінок передбачає вибір та застосування методу, в якому використовуються припущення та дані, що потребують судження управлінського персоналу та можуть призводити до складності оцінки. Вплив складності, суб'єктивності чи інших чинників невід'ємного ризику на оцінку цих монетарних сум впливає на їх чутливість до викривлення (див. параграфи А1–А6, Додаток 1).

3. Хоча цей МСА застосовується до всіх облікових оцінок, ступінь залежності облікової оцінки від невизначеності оцінювання суттєво варіюватиметься.

---

118 МСА 330, параграф 8 (b)

119 МСА 315 (переглянутий у 2019 році), *«Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення ~~через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища~~»*

120 МСА 330, *«Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»*

121 МСА 450, *«Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту»*

122 МСА 500, *«Аудиторські докази»*

Характер, час та обсяг процедур оцінки ризику та подальших аудиторських процедур, які вимагаються цим МСА, варіюватиметься залежно від невизначеності оцінювання та оцінок пов'язаних із нею ризиків суттєвого викривлення. Для певних облікових оцінок невизначеність оцінювання може бути дуже низькою залежно від їх характеру; складність та суб'єктивність, пов'язані з їх здійсненням, також можуть бути дуже низькими. Не очікується, що для таких облікових оцінок процедури оцінки ризиків та подальші аудиторські процедури, які вимагаються цим МСА, будуть розширеними. Якщо невизначеність оцінювання, складність або суб'єктивність дуже високі, очікується, що такі процедури будуть більш розширеними. Цей МСА містить керівництво щодо можливості масштабування вимог цього МСА (див. параграф А7)

Ключові концепції цього МСА

4. ~~Цей~~ МСА 315 (переглянутий у 2019 році) вимагає окремої оцінки невід'ємного ризику для цілей оцінювання невизначених ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень. [123] ~~з ціллю оцінювання ризиків суттєвих викривлень на рівні тверджень для облікової оцінки~~. У контексті МСА 540 (переглянутий) і залежно від характеру конкретної облікової оцінки, вразливість твердження до викривлення, яке може бути суттєвим, може залежати або на неї можуть впливати невизначеність оцінювання, складність, суб'єктивність чи інші чинники невід'ємного ризику, а також взаємозв'язок між ними. ~~Як пояснюється в МСА 200[124], невід'ємний ризик є вищим для деяких тверджень і пов'язаних із ними класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації, ніж для інших.~~ Відповідно, оцінка невід'ємного ризику залежить від ступеня впливу чинників невід'ємного ризику на ймовірність або величину викривлення, та варіюється за шкалою, яка в ~~цьому МСА~~ називається спектром невід'ємного ризику (див. параграфи А8–А9, А65–А66, Додаток 1).

5. Цей МСА посилається на відповідні вимоги в МСА 315 (переглянутий у 2019 році) та МСА 330, і надає пов'язані з ними керівництво, щоб привернути особливу увагу до важливості рішень аудитора щодо заходів контролю, які стосуються облікових оцінок, включаючи рішення про таке:

   - чи існують заходи контролю, ~~доречні до аудиту~~, які передбачені МСА 315 (переглянутий у 2019 році), структуру яких аудитору потрібно оцінити та визначити, чи були вони впроваджені;
   - чи тестувати ефективність функціонування ~~відповідних~~ заходів контролю.

---

[123] МСА 315 (переглянутий у 2019 році), параграф 31

[124] МСА 200, *«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту»*, параграф А40

6. ~~Цей~~ МСА 315 (переглянутий у 2019 році) вимагає також окремої оцінки ризику контролю під час оцінювання ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень ~~для облікових оцінок~~. Оцінюючи ризик контролю, аудитор враховує, чи передбачають подальші аудиторські процедури заплановану довіру до ефективності функціонування заходів контролю. Якщо аудитор не ~~виконує~~ план ~~тестування~~ ефективності функціонування заходів контролю або не має наміру покладатися на ефективність функціонування заходів контролю, оцінка аудитором ~~ризику суттєвих викривлень на рівні твердження~~ ризику контролю ~~не може бути зменшена для ефективної роботи заходів контролю щодо конкретного твердження~~ є таким, що оцінка ризику суттєвого викривлення є такою самою, як і оцінка внутрішнього ризику.[~~125~~] (див. параграф А10)

7. У цьому МСА особлива увага приділяється тому, що подальші аудиторські процедури аудитора (включаючи, якщо прийнятно, тести заходів контролю) мають бути відповіддю на причини оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень, враховуючи вплив одного або кількох чинників невід'ємного ризику та оцінку ризику контролю аудитором.

8. На здійснення професійного скептицизму стосовно облікових оцінок впливає розгляд аудитором чинників невід'ємного ризику та його важливість зростає, якщо існує більший ступінь залежності облікових оцінок або впливу на них невизначеності оцінювання, складності, суб'єктивності чи інших чинників невід'ємного ризику. Подібно до цього, здійснення професійного скептицизму є важливим, якщо існує більша чутливість до викривлення внаслідок упередженості або ~~шахрайства~~ або факторів ризику шахрайства наскільки вони впливають на невід'ємний ризик (див. параграф А11)

…

…

Ціль

…

Визначення

…

Вимоги

Процедури оцінювання ризиків і пов'язана з ними діяльність

13. Аудитор, отримуючи розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, застосовної системи фінансової звітності та, ~~в тому числі~~

[~~125~~] ~~МСА 530, *«Аудиторська вибірка»*, Додаток 3~~

системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, як цього вимагає МСА 315 (переглянутий у 2019 році) [126], повинен отримати розуміння наведених нижче питань, що стосуються облікових оцінок суб'єкта господарювання. Процедури аудитора для отримання розуміння повинні виконуватися в обсязі, необхідному для отримання аудиторських доказів, щоб забезпечити прийнятну основу для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та рівні тверджень (див. параграфи А19–А22)

Отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, а також застосовної системи фінансової звітності

(a) операції, інші події або ~~та~~ умови суб'єкта господарювання, які можуть призводити до потреби в облікових оцінках або їх змін, які слід визнавати або про які слід розкривати інформацію в фінансовій звітності (див. параграф А23)

(b) вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування, що стосуються облікових оцінок (включаючи критерії визнання, основи оцінки та відповідні вимоги до подання і розкриття інформації); як вони застосовуються в контексті характеру та обставин суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі, ~~наскільки операції та інші події або умови залежать від них або впливають на них~~, чинники невід'ємного ризику впливають на сприйнятливість до викривлення тверджень (див. параграф А24–А25)

(c) регуляторні чинники, доречні до облікових оцінок суб'єкта господарювання, включаючи, якщо застосовно, нормативні положення, пов'язані з пруденційним наглядом (див. параграф А26)

(d) характер облікових оцінок та пов'язане з ними розкриття інформації, які за очікуванням аудитора мають бути включені до фінансової звітності суб'єкта господарювання на основі розуміння аудитором питань у 13(a)–(c) вище (див. параграф А27)

Внутрішній контроль суб'єкта господарювання

(e) характер і обсяг нагляду та управління, що існують у суб'єкта господарювання щодо процесу фінансового звітування управлінського персоналу, доречні до облікових оцінок (див. параграф А28–А30);

(f) як управлінський персонал ідентифікує необхідність у спеціалізованих навичках або знаннях та застосовує їх до облікових оцінок, у тому числі необхідність використання експерта управлінського персоналу (див. параграф А31)

(g) як процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання ідентифікує та

---

[126] МСА 315 (переглянутий у 2019 році), параграфи ~~3, 5-6, 9, 11-12, 15-17, і 20-21~~ 19-27

реагує на ризики, що стосуються облікових оцінок (див. параграф А32–А33)

(h) інформаційна система суб'єкта господарювання, що стосується облікових оцінок, включаючи:

(i) Як інформація, пов'язана з обліковими оцінками та відповідним розкриттям інформації для значних класів операцій, залишків рахунків або розкриття інформації, проходить через інформаційну систему суб'єкта господарювання. ~~Класи операцій, події та умови, які є значущими для фінансової звітності та призводять до необхідності облікових оцінок або їх змін та пов'язаного з ними розкриття інформації~~ ; та (див. параграфи А34–А35)

(ii) стосовно облікових оцінок і пов'язаного з ними розкриття інформації як управлінський персонал:

a. ідентифікує доречні методі, припущення або джерела даних та потребу їх змін, які є прийнятними в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування, включаючи те, як управлінський персонал:. (див. параграфи А36–А37)

i. вибирає або розробляє та застосовує використані методи, в тому числі використання моделей;. (див. параграфи А38–А39)

ii. вибирає припущення, які слід використати, в тому числі, розгляд альтернатив, та ідентифікує значні припущення (див. параграфи А40-А43); і

iii. вибирає дані, які слід використати;. (див. параграф А44)

b. розуміє ступінь невизначеності оцінювання, в тому числі шляхом розгляду діапазону можливих результатів оцінки; . (див. параграф А45)

c. розглядає невизначеність оцінювання, включаючи процес вибору точкової оцінки та пов'язаного з нею розкриття інформації для включення до фінансової звітності. (див. параграфи А46–А49);

(i) ідентифіковані заходи контролю в діяльності компонента [127]~~заходів контролю, що має відношення до аудиту~~ процесу керівництва для формування облікових оцінок, як описано в параграфі 13 (h)(ii) (див. параграфи А50–А54)

[127] МСА 315 (переглянутий у 2019 році), параграфи 26 (а) (i)–(iv)

(j) як управлінський персонал виконує огляд результату (результатів) попередніх облікових оцінок та діє у відповідь на результати цього огляду.

14. Аудитор повинен виконувати огляд результату попередніх облікових оцінок або, якщо застосовно, їх подальшої повторної оцінки, щоб допомогти в ідентифікації ризиків та оцінюванні ризиків суттєвого викривлення в поточному періоді. Аудитор повинен враховувати характеристики облікових оцінок при визначенні характеру та обсягу цього огляду. Огляд не має на меті поставити під сумнів судження щодо облікових оцінок попереднього періоду, які були прийнятними на основі інформації, доступної під час їх здійснення (див. параграфи А55–А60)

…

Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень

16. Під час ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення, що стосуються облікової оцінки та пов'язаного з нею розкриття інформації на рівні тверджень, включаючи окремо оцінений невід'ємний ризик та ризик контролю на рівні твердження, як цього вимагає МСА 315 (переглянутий у 2019 році),[128] аудитор повинен ~~окремо оцінити невід'ємний ризик і ризик контролю. Аудитор повинен~~ враховувати наведене нижче під час ідентифікації ризиків суттєвого викривлення та оцінювання невід'ємного ризику: (див. параграфи А64–А71)

(a) ступінь залежності облікової оцінки від невизначеності оцінювання; . (див. параграфи А72–А75)

(b) ступінь впливу складності, суб'єктивності чи інших чинників невід'ємного ризику . (див. параграфи А76–А79)

(i) вибір та застосування методу, припущень та даних під час здійснення облікової оцінки . або

(ii) вибір точкової оцінки управлінського персоналу та пов'язане з нею розкриття інформації для включення до фінансової звітності.

17. Аудитор повинен визначити, чи є значним, за судженням аудитора, будь- який з ризиків суттєвого викривлення, ідентифікованих та оцінених відповідно до параграфа 16.[129] Якщо аудитор визначив, що існує значний ризик, аудитор повинен визначити заходи контролю, які ~~дозволяти отримати уявлення про заходи контролю суб'єкта господарювання, включаючи заходи контролю, що відносяться до~~ усунення цього ризику,[130] і оцінити, чи були такі заходи

---

128 МСА 315 (переглянутий в 2019 році), параграфи ~~25 і 26~~ 31 і 34

129 МСА 315 (переглянутий в 2019 році), параграф 32 ~~27~~

130 МСА 315 (переглянутий в 2019 році), параграф 26(a)(i)~~29~~

контролю розроблені ефективно, і визначити, чи були вони реалізовані.[131] (див. параграф А80)

…

19. [132]Аудитор повинен розробити та виконувати тести для отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів стосовно ефективності функціонування ~~відповідних~~ заходів контролю, як цього вимагає МСА 330, якщо:

(a) оцінка аудитором ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень містить очікування того, що заходи контролю функціонують ефективно; або

(b) лише одні процедури по суті не можуть надати достатніх та прийнятних аудиторських доказів на рівні тверджень.

Стосовно облікових оцінок тести аудитором таких заходів контролю мають бути діями у відповідь на причини оцінки, наданої ризикам суттєвого викривлення. Під час розробки та здійснення тестів заходів контролю, аудитор повинен отримати тим більш переконливі аудиторські докази, чим більше він довіряє ефективності контролю.[133] (див. параграфи А85–А89)

…

Інші міркування, що стосуються аудиторських доказів

30. Під час отримання аудиторських доказів стосовно ризиків суттєвого викривлення, пов'язаних з обліковими оцінками, незалежно від джерела інформації, яку можна використовувати як аудиторські докази, аудитор повинен дотримуватися відповідних вимог у МСА 500.

При використанні роботи експерта управлінського персоналу вимоги в параграфах 21–29 цього МСА можуть допомогти аудитору оцінити прийнятність роботи експерта як аудиторських доказів щодо відповідного твердження згідно з параграфом 8(c) МСА 500. Під час оцінювання роботи експерта управлінського персоналу, на характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур впливає оцінювання аудитором компетентності, можливостей та об'єктивності експерта, розуміння аудитором характеру роботи, виконаної експертом, та обізнаність аудитора зі сферою спеціальних знань експерта (див. параграфи А126–А132)

…

---

[131] МСА 315 (переглянутий у 2019 році), параграф 26(a)

[132] МСА 330, параграф 8

[133] МСА 330, параграф 9

Документація

39. Аудитор повинен включати до аудиторської документації:[134] (див. параграф А149–А152)

(a) основні елементи розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль суб'єкта господарювання, пов'язаний з обліковими оцінками суб'єкта господарювання;

(b) зв'язок подальших аудиторських процедур аудитора з оціненими ризиками суттєвого викривлення на рівні тверджень[135], беручи до уваги причини (незалежно від того, чи пов'язані вони з невід'ємним ризиком або ризиком контролю), що пояснюють оцінку цих ризиків;

(c) дія (дії) аудитора у відповідь, якщо управлінський персонал не вжив прийнятних заходів, щоб зрозуміти та реагувати на невизначеність оцінювання;

(d) ознаки можливої упередженості управлінського персоналу, що стосуються облікових оцінок, якщо такі є, та оцінювання аудитором наслідків для аудиту, як цього вимагає параграф 32; та

(e) значні судження, що стосуються визначення аудитором того, чи є облікові оцінки та пов'язане з ними розкриття інформації обґрунтованими в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування, або чи є вони викривленими.

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Характер облікових оцінок (див. параграф 2)

Приклади облікових оцінок

…

Методи

А2. Метод – методика оцінки, використана управлінським персоналом для здійснення облікової оцінки відповідно до необхідної основи оцінки. Наприклад, один визнаний метод, використаний для здійснення облікових оцінок, що стосується операцій, за якими платіж здійснюється на основі акцій, полягає у визначенні теоретичної ціни опціону «кол» із застосуванням формули опційного ціноутворення Блека-Шоулза. Метод застосовується за допомогою обчислювального програмного інструмента або процесу, який іноді називають моделлю, і передбачає застосування припущень і даних та

---

134 МСА 230, «*Аудиторська документація*», параграфи 8-11, А6, А7 і А10

135 МСА 330, параграф 28 (b)

врахування набору взаємозв'язків між ними.

Припущення та дані

А3. Припущення передбачають судження, що ґрунтуються на доступній інформації про такі питання, як вибір відсоткової ставки, ставки дисконту або судження про майбутні умови чи події. Управлінський персонал може вибирати припущення із цілого ряду прийнятних альтернатив. Припущення, які може здійснити та ідентифікувати експерт управлінського персоналу, стають припущеннями управлінського персоналу, якщо управлінський персонал використовує їх під час здійснення облікової оцінки.

А4. Для цілей цього МСА дані – це інформація, яку можна отримати шляхом прямого спостереження або від сторони, зовнішньої для суб'єкта господарювання. Інформація, отримана шляхом застосування аналітичних методів або методів, що містять тлумачення, до даних, називається похідними даними, якщо такі методи мають усталену теоретичну базу і, отже, меншу потребу в судженні управлінського персоналу. В інших випадках така інформація є припущенням.

А5. Приклади даних охоплюють:

- ціни, узгоджені в ринкових операціях;
- тривалість експлуатації або обсяги випуску продукції верстатом;
- історичні ціни або інші умови, включені до контрактів, такі як передбачена контрактом відсоткова ставка, графік виплат та строк, включений до угоди про позику;
- прогнозну інформацію, таку як економічні прогнози або прогнози доходів, отримані від зовнішнього джерела інформації, або
- майбутню відсоткову ставку, визначену за допомогою методів інтерполяції форвардних відсоткових ставок (похідні дані).

А6. Дані можуть надходити з різноманітніших джерел. Наприклад, дані можна:

- генерувати в організації або зовні;
- отримувати з системи, яка знаходиться в головній книзі або облікових регістрах чи поза ними;
- спостерігати в контрактах або спостерігати в законодавчих або нормативних положеннях.
- спостерігати в законодавчих або нормативних актах.

Масштабованість (див. параграф 3)

А7. Приклади параграфів, які містять керівництво щодо можливості масштабування вимог цього МСА, наведено в параграфах А20–А22, А63, А67

та А84.

Ключові концепції цього МСА

Чинники невід'ємного ризику (див. параграф 4)

А8. Чинники невід'ємного ризику – характеристики ~~умов і~~ або подій, які ~~можуть~~ впливати на вразливість ~~твердження~~ до викривлення, внаслідок шахрайства або помилки, твердження про клас операцій, залишків рахунків або розкриття інформації, до розгляду заходів контролю.[136] Додаток 1 докладно пояснює характер цих чинників невід'ємного ризику та їх взаємовідносини в контексті здійснення облікових оцінок та їх подання в фінансовій звітності.

А9. ~~На додаток до чинників невід'ємного ризику невизначеності, складності або суб'єктивності оцінок, інші чинники невід'ємного ризику, які аудитор може враховувати при виявленні та~~ При оцінці ризиків суттєвих викривлень на рівні тверджень[137], на додаток до невизначеності, складності та суб'єктивності оцінок, аудитор також бере до уваги ступінь, ~~може включати величину~~ в якій чинники невід'ємного ризику, включені до МСА 315 (переглянутий у 2019 році) (крім невизначеності оцінки, складності та суб'єктивності), впливають на схильність до ~~викривлення~~ тверджень до викривлення облікової оцінки. До таких додаткових чинників невід'ємного ризику відносяться ~~є предметом, зазнають впливу~~:

- зміни характеру або обставин відповідних статей фінансової звітності або вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування, які можуть призводити до потреби змінити метод, припущення або дані, використані для здійснення облікової оцінки;
- чутливості до викривлення внаслідок упередженості управлінського персоналу або інших чинників ризику шахрайства, настільки вони впливають на невід'ємний ризик під час проведення облікової оцінки.
- невизначеність, відмінна від невизначеності оцінки.

Ризик контролю (див. параграф 6)

А10. ~~Важливим критерієм для аудитора~~ Під час оцінювання ризику контролю на рівні тверджень згідно з МСА 315 (переглянутий в 2019 році), аудитор враховує ~~є ефективність структури заходів контролю~~, чи аудитор ~~має намір планує~~ ~~довіряти~~ тестувати ефективність функціонування заходів контролю ~~та наскільки заходи контролю реагують на оцінені невід'ємні ризики на рівні тверджень.~~ Коли аудитор розглядає питання про те, чи слід перевіряти ефективність функціонування заходів контролю, Оцінка аудитора, що заходи контролю ефективно розроблені та впроваджені, підтверджує очікування

[136] МСА 315 (переглянутий у 2019 році), параграф 12 (f)

[137] МСА 315 (переглянутий у 2019 році), параграф 31

аудитора щодо ефективності функціонування заходів контролю при ~~визначенні~~ того~~, чи~~ засновуючи план їх перевірки.

Професійний скептицизм (див. параграф 8)

….

Концепція терміну «обґрунтований» (див. параграфи 9, 35)

…

Процедури оцінювання ризиків і пов'язана з ними діяльність

Отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, застосовної системи фінансової звітності та системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання (див. параграф 13)

A19. Параграфи 19 ~~11~~–27~~24~~ МСА 315 (переглянутий в 2019 році) вимагають, щоб аудитор отримав розуміння певних питань щодо суб'єкта господарювання та його середовища, застосовної системи фінансової звітності та ~~включаючи~~ систему внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Вимоги в параграфі 13 цього МСА більш конкретно стосуються облікових оцінок та спираються на більш широкі вимоги МСА 315 (переглянутий в 2019 році).

Можливість масштабування

A20. Характер, час та обсяг процедур аудитора для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, ~~включаючи~~ застосовної системи фінансової звітності та системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, пов'язаний з обліковими оцінками суб'єкта господарювання, можуть залежати, більшою чи меншою мірою, від того, наскільки окремі питання застосовуються за конкретних обставин. Наприклад, у суб'єкта господарювання може бути мало операцій ~~та~~ чи інших подій та умов, що призводять до необхідності облікових оцінок, застосовні вимоги фінансового звітування можуть бути простими в застосуванні та відповідні регуляторні чинники можуть не існувати. Крім того, облікові оцінки можуть не вимагати значних суджень і процес здійснення облікових оцінок може бути менш складним. За цих обставин ступінь можливої залежності облікових оцінок або впливу на них невизначеності оцінювання, складності, суб'єктивності чи інших чинників невід'ємного ризику буде меншим, і менше невизначених заходів контролю в компоненті контрольній діяльності ~~можуть бути доречними до аудиту~~. Якщо це так, ймовірно, що процедури аудитора з ідентифікації та оцінки ризиків будуть менш розширеними та їх можна здійснити в основному за допомогою запитів управлінському персоналу з належною відповідальністю за фінансову звітність такою як ~~—та~~ проста наскрізна перевірка процесу управлінського

персоналу щодо здійснення облікової оцінки (у тому числі при оцінці того, чи були виявлені заходи контролю в цьому процесі розроблені ефективно і при визначенні того, чи був реалізований захід контролю).

A21. В інших випадках облікові оцінки можуть потребувати значних суджень управлінським персоналом і процес здійснення облікових оцінок може бути складним та передбачати використання складних моделей. Крім того, суб'єкт господарювання може мати технічно більш складну інформаційну систему та більш розширені заходи контролю за обліковими оцінками. За цих обставин ступінь можливої залежності облікових оцінок або впливу на них невизначеності оцінювання, суб'єктивності, складності чи інших чинників невід'ємного ризику буде більшим. Якщо це так, ймовірно, що характер або визначення часу аудиторських процедур із оцінки ризиків будуть відрізнятися або вони будуть більш розширеними, ніж за конкретних обставин в параграфі A20.

A22. Наведені нижче міркування можуть бути доречними для суб'єктів господарювання, які мають лише простий бізнес, до складу яких може входити багато менших суб'єктів господарювання:

- процеси, доречні до облікових оцінок, можуть бути неускладненими, оскільки господарська діяльність є простою, або ступінь невизначеності оцінювання потрібних оцінок може бути нижчим;
- облікові оцінки можуть генеруватися поза головною книгою або поза обліковими регістрами, заходи контролю за їх розробкою можуть бути обмеженими, і власник-менеджер може мати значний вплив на їх визначення. Роль власника-менеджера в складанні бухгалтерських оцінок, можливо, буде потрібно взяти до уваги аудитору як при виявленні ризиків істотних спотворень, так і при розгляді ризику упередженості керівництва.

Суб'єкт господарювання та його середовище

Операції, інші події ~~та~~ або умови суб'єкта господарювання (див. параграф 13(a))

A23. Зміни в обставинах, які можуть призводити до потреби в змінах або до змін в облікових оцінках, можуть охоплювати, наприклад:

- чи здійснював суб'єкт господарювання нові типи операцій;
- чи змінилися умови операцій; або
- чи відбулися нові події або умови.

Вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування (див. параграф 13(b))

A24. Отримання розуміння вимог застосовної концептуальної основи фінансового

звітування надає аудитору основу для обговорення з управлінським персоналом та, за потреби, з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, того, як управлінський персонал застосовував ці вимоги застосовної структури фінансової звітності, доречні до облікових оцінок, та визначення аудитором того, чи належно вони застосовувалися. Це розуміння також може допомогти аудитору в повідомленні інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, коли аудитор вважає, що значна облікова практика, дозволена згідно з застосовною концептуальною основою фінансового звітування, не є найбільш прийнятною за конкретних обставин суб'єкта господарювання.[138]

A25. Під час отримання цього розуміння аудитор може прагнути зрозуміти:

- Чи застосовна концептуальна основа фінансового звітування:
  - встановлює певні критерії щодо визнання або методи оцінки щодо облікових оцінок;
  - встановлює певні критерії, які дозволяють або вимагають оцінки за справедливою вартістю, наприклад, шляхом посилання на наміри управлінського персоналу виконати певні плани дій стосовно активу чи зобов'язання; або
  - встановлює необхідне або пропоноване розкриття інформації, включаючи розкриття інформації, що стосується суджень, припущень або інших джерел невизначеності оцінювання, що стосується облікових оцінок;.
- чи потребують зміни в застосовній концептуальній основі фінансового звітування змін до облікових політик суб'єкта господарювання, що стосуються облікових оцінок.

Регуляторні чинники (див. параграф 13(c))

…

Характер облікових оцінок та пов'язане з ними розкриття інформації, які, за очікуванням аудитора, будуть включені до фінансової звітності (див. параграф 13(d))

…

Система внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, ~~доречна до аудиту~~

Характер та обсяг нагляду та управління (див. параграф 13(e))

A28. Під час застосування МСА 315 (переглянутий в 2019 році),[139] розуміння

[138] МСА 260 (переглянутий), параграф 16 (a)

[139] МСА 315 (переглянутий в 2019 році), параграф 21 (a)~~14~~

аудитором характеру та обсягу нагляду та управління, запроваджених у суб'єкта господарювання щодо процесу управлінського персоналу із здійснення облікових оцінок, може бути важливим для потрібного аудитору оцінювання, ~~оскільки воно стосується~~ чи:

- керівництво під наглядом осіб, відповідальних за управління, створило та підтримує культуру чесності та етичної поведінки; ~~і~~
- забезпечують ~~сильні сторони елементів середовища контролю в генеральній сукупності~~ прийнятну основу для інших компонентів системи внутрішнього контролю, враховуючи характер та розмір суб'єкта господарювання;та ~~чи~~
- ~~ці інші компоненти підриваються~~ недоліки контролю, виявлені в середовищі контролю, підривають інші компоненти системи внутрішнього контролю.

…

A30. Отримання розуміння нагляду тих, кого наділено найвищими повноваженнями, може бути важливим, коли існують облікові оцінки, які:

- потребують значного судження управлінським персоналом, щоб реагувати на суб'єктивність;
- мають високу невизначеність оцінювання;
- їх складно виконувати, наприклад, унаслідок широкого використання інформаційних технологій, великих обсягів даних або використання кількох джерел даних або припущень із складними взаємозв'язками;
- в них відбулася або мала відбутися зміна методу, припущень або даних порівняно з попередніми періодами,
- передбачають значні припущення.

Застосування управлінським персоналом спеціалізованих навичок або знань, включаючи використання експертів управлінського персоналу (див. параграф 13(f))

…

Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання (див. параграф 13(g))

A32. Розуміння того, як у процесі оцінки ризиків суб'єкта господарювання ідентифікуються та розглядаються ризики, що стосуються облікових оцінок, може допомогти аудитору під час розгляду змін:

- у вимогах застосовної концептуальної основи фінансового звітування, пов'язаних з обліковими оцінками;
- у доступності або характеру джерел даних, які є доречними до

здійснення облікових оцінок або які можуть впливати на достовірність використаних даних;

- в інформаційних системах суб'єкта господарювання або середовищі інформаційних технологій; .
- у складі провідного персоналу.

A33. Питання, які аудитор може розглядати під час отримання розуміння того, як управлінський персонал ідентифікує та розглядає чутливість до викривлення внаслідок упередженості або шахрайства управлінського персоналу при здійсненні облікових оцінок, охоплюють, чи управлінський персонал, та якщо це так, як він:

- приділяє особливу увагу вибору або застосуванню методів, припущень та даних, використаних при здійсненні облікових оцінок;
- здійснює моніторинг ключових показників результатів діяльності, які можуть свідчити про неочікувані або суперечливі результати діяльності порівняно з історичними або передбаченими бюджетом результатами діяльності або з іншими відомими чинниками;
- ідентифікує фінансові або інші заохочення, які можуть бути мотивуванням упередженості;
- здійснює моніторинг потреби в змінах методів, значних припущень або даних, використаних при здійсненні облікових оцінок;
- встановлює належний нагляд та огляд моделей, використаних при здійсненні облікових оцінок;
- вимагає документації обґрунтування або незалежного огляду значних суджень, здійснених при виконанні облікових оцінок.

Інформаційна система суб'єкта господарювання, що стосується облікових оцінок (див. параграф 13(h)(i))

A34. Істотні класи операцій, події та умови у межах сфери застосування параграфа 13(h) є такими самими, як істотні класи операцій, події та умови, що стосуються облікових оцінок та пов'язаного з ними розкриття інформації, які регулюються параграфами 25(a) ~~18(a) та (d)~~ МСА 315 (переглянутий у 2019 році). При отриманні розуміння інформаційної системи суб'єкта господарювання, що стосується облікових оцінок, аудитор може розглядати:

- чи виникають облікові оцінки внаслідок реєстрації поточних або повторюваних операцій або чи виникають вони внаслідок неповторюваних або незвичайних операцій;
- як інформаційна система розглядає повноту облікових оцінок та пов'язаного з ними розкриття інформації, зокрема для облікових

оцінок, пов’язаних із зобов’язаннями.

A35. Під час аудиту аудитор може ідентифікувати класи операцій, події ~~та~~ або умови, які обумовлюють потребу в облікових оцінках та пов’язаному з ними розкритті інформації, які управлінський персонал не ідентифікував. МСА 315 (переглянутий у 2019 році) розглядає обставини, за яких аудитор ідентифікує ризики суттєвого викривлення, що не були ідентифіковані управлінським персоналом, виключаючи ~~визначення того, чи існує значний недолік внутрішнього контролю з огляду на~~ розгляд наслідків для оцінки аудитором процесу оцінки ризику суб’єкта господарювання.[140]

Ідентифікація управлінським персоналом доречних методів, припущень і джерел даних (див. параграф 13(h)(ii)(a))

…

Методи (див. параграф 13 (h) (ii) (a) (i))

…

Моделі

A39. Управлінський персонал може розробляти та запроваджувати конкретні заходи контролю на основі моделі, використаної для здійснення облікових оцінок, незалежно від того, чи є ця модель власною моделлю управлінського персоналу або зовнішньою моделлю. Якщо рівень складності або суб’єктивності самої моделі підвищений, наприклад, як моделі очікуваних кредитних збитків або моделі справедливої вартості із застосуванням вхідних даних рівня 3, більш ймовірно, що заходи контролю, які є реагуванням на таку складність або суб’єктивність, будуть ідентифіковані як доречні до аудиту. Якщо існує складність, пов’язана з моделями, більш ймовірно, що заходи контролю за цілісністю даних є ідентифікованими заходами контролю, передбаченими МСА 315 (переглянутий у 2019 році), ~~і саме вони будуть доречними до аудиту.~~ Чинники, які можуть бути прийнятними для розгляду аудитором під час отримання розуміння моделі та відповідних ідентифікованих заходів контролю ~~контрольної діяльності~~, ~~доречної до аудиту~~, охоплюють таке:

- як управлінський персонал визначає доречність і точність моделі;
- перевірка правильності або тестування моделі на основі історичних даних, включаючи перевірку правильності моделі до використання та повторну перевірку правильності через регулярні проміжки часу, щоб визначити, чи залишається вона прийнятною для використання за призначенням. Перевірка правильності моделі суб’єкта

---

140 МСА 315 (переглянутий в 2019 році), параграф 22(b)~~17~~

господарювання може охоплювати оцінювання:

- теоретичної обґрунтованості моделі;
- математичної цілісності моделі;.
- точності та повноти даних і прийнятності даних та припущень, використаних у моделі;

- наскільки належно змінювали або своєчасно коригували модель на зміни в ринкових або інших умовах та чи існують прийнятні політики контролю за змінами в моделі;
- чи здійснюються коригування, які в певних галузях також називають накладаннями, вихідних даних моделі та чи є такі коригування прийнятними за конкретних обставин відповідно до вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Якщо коригування є неприйнятними, такі коригування можуть бути ознаками можливої упередженості управлінського персоналу;
- чи достатньо документована модель, включаючи її застосування за призначенням, обмеження, основні параметри, потрібні дані та припущення, результати будь-якої виконаної перевірки її правильності, а також характер або основа будь-яких коригувань, внесених до її вихідних даних.

Припущення (див. параграф 13 (h) (ii) (a) (ii))

…

Дані (див. параграф 13(h)(ii)(a)(iii))

A44. Питання, які аудитор може розглядати під час отримання розуміння того, як управлінський персонал вибирає дані, на яких ґрунтуються облікові оцінки, охоплюють:

- характер і джерело даних, включаючи інформацію, отриману від зовнішнього джерела інформації;
- як управлінський персонал оцінює, чи є дані прийнятними;
- точність і повноту даних;
- послідовність використаних даних порівняно з даними, використаними у попередніх періодах;
- складність <u>ІТ додатків або інших аспектів ІТ середовища суб'єкта господарювання</u> ~~систем інформаційних технологій~~, використаних для отримання та обробки даних, включаючи випадки, коли це передбачає обробку великих обсягів даних;
- як дані отримують, передають та обробляють, а також як забезпечується їх цілісність.

Як управлінський персонал розуміє та розглядає невизначеність оцінювання (див. параграф 13(h)(ii)(b)–13(h)(ii)(c))

…

Ідентифіковані заходи контролю ~~контрольна діяльність~~ ~~доречна до аудиту~~ за процесом здійснення облікових оцінок управлінським персоналом (див. параграф 13(i))

A50. Судження аудитора під час ідентифікації заходів контролю, ~~доречних до аудиту~~в у компоненті контрольної діяльності, і тому необхідність оцінити структуру цих заходів контролю та визначити, чи були вони запроваджені, пов'язано з процесом управлінського персоналу, описаним в параграфі 13(h)(ii). Аудитор може не ідентифікувати ~~доречні~~ заходи контролю ~~контрольна діяльність~~ стосовно всіх ~~елементів~~ аспектів параграфа 13(h)(ii)~~, залежно від складності, пов'язаної з обліковою оцінкою.~~

A51. Як частину ~~отримання розуміння~~ ідентифікації заходів контролю ~~контрольної діяльності, доречних до аудиту~~, та оцінювання їх структури, а також визначення того, чи були вони застосовані, аудитор може розглядати:

- як управлінський персонал визначає прийнятність даних, використаних для розробки облікових оцінок, включаючи використання управлінським персоналом зовнішнього джерела інформації або даних поза головною книгою або обліковими регістрами;
- огляд та затвердження облікових оцінок, включаючи припущення або дані, використані при їх розробці управлінським персоналом відповідних рівнів та, якщо прийнятно, тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
- розподіл обов'язків між тими, хто відповідає за здійснення облікових оцінок, та тими, хто залучає суб'єкта господарювання до відповідних операцій, включаючи, чи належно враховується при розподілі відповідальності характер суб'єкта господарювання та його продукти або послуги. Наприклад, у випадку великої фінансової установи, відповідний розподіл обов'язків може включати незалежний підрозділ, відповідальний за попереднє оцінювання та перевірку правильності ціноутворення за справедливою вартістю щодо фінансових продуктів суб'єкта господарювання, винагорода персоналу якого не прив'язана до цих продуктів;
- ефективність структури заходів контролю.—Як правило, для управлінського персоналу може бути важче розробити заходи контролю, які стосуються суб'єктивності та невизначеності оцінювання, так, щоби вони ефективно попереджували або виявляли та виправляли суттєві викривлення, ніж розробити заходи контролю, які

стосуються складності. Засоби контролю, що враховують суб'єктивність і невизначеність оцінок, можливо, повинні включати більше ручних елементів, які можуть бути менш надійними, ніж автоматизовані засоби контролю, оскільки їх легше обійти, проігнорувати або перевизначити керівництвом. Ефективність структури заходів контролю, які стосуються складності, може змінюватися залежно від причини та характеру складності. Наприклад, простішою може бути розробка більш ефективних заходів контролю, пов'язаних із методом, що використовується звичайно, або за цілісністю даних.

A52. Якщо управлінський персонал широко використовує інформаційні технології під час здійснення облікової оцінки, ідентифіковані заходи контролю, ~~доречні до аудиту,~~ у компоненті заходів контролю, ймовірно, міститимуть загальні заходи контролю ІТ ~~та заходи контролю~~ прикладних програм. Такі заходи контролю можуть бути реагуванням на ризики, пов'язані з:

- наявністю прикладних програм або аспектів ІТ середовища~~системи інформаційних технологій~~ можливості та чи належно конфігурована для обробки великих обсягів даних;
- складними обчисленнями під час застосування методу. Якщо для обробки складних операцій потрібні різноманітні прикладні програми~~системи~~, проводяться регулярні звірки прикладних програм та ~~систем~~, зокрема, якщо прикладні програми ~~системи~~ не мають автоматизованих інтерфейсів або можуть бути доступні ручному втручанню;
- проведенням періодичної оцінки структури та калібрування моделей;
- повним та точним отриманням даних, що стосуються облікових оцінок, із записів суб'єкта господарювання або зовнішніх джерел інформації;
- даними, включаючи повний та точний потік даних через інформаційну систему суб'єкта господарювання, прийнятності будь-якої модифікації даних, використаних при здійсненні облікових оцінок, забезпечення цілісності та безпеки даних; ризиками, пов'язаними з обробкою або реєстрацією даних, якщо використовуються зовнішні джерела інформації;
- запровадженням управлінським персоналом заходів контролю щодо доступу, зміни та супроводження окремої моделі для забезпечення чіткого відстеження сертифікованих версій моделей та запобігання несанкціоновану доступу або внесенню змін до цих моделей;.
- чи існують прийнятні заходи контролю за передачею інформації, що стосується облікових оцінок, до головної книги, включаючи прийнятні заходи контролю за журнальними записами.

A53. У деяких галузях, таких як банківська справа або страхування, термін «управління» може використовуватися для опису діяльності в середовищі контролю, процес моніторингу суб'єктом господарювання системи внутрішнього контролю, ~~моніторингу заходів контролю~~ та інших компонентів системи внутрішнього контролю, описаних у МСА 315 (переглянутий у 2019 році).[141]

A54. Для суб'єктів господарювання, які мають підрозділ внутрішнього аудиту, його робота може бути особливо корисною для аудитора під час отримання розуміння:

- характеру та обсягу використання облікових оцінок управлінським персоналом;
- структури та запровадження заходів контролю контрольної діяльності, які стосуються ризиків, пов'язаних із даними, припущеннями та моделями, використаними для здійснення облікових оцінок;
- аспектів інформаційної систем суб'єкта господарювання, що генерує дані, на яких ґрунтуються облікові оцінки;.
- як ідентифікуються, оцінюються нові ризики, що стосуються облікових оцінок, та як ними управляють.

Проведення огляду результату або повторне попереднє оцінювання попередніх облікових оцінок (див. параграф 14)

…

A58. На основі попередніх оцінок аудитором ризиків суттєвого викривлення, наприклад, якщо невід'ємний ризик оцінюється як більш високий порівняно з одним або кількома ризиками суттєвого викривлення, аудитор може зробити судження, що потрібний більш деталізований ретроспективний огляд. В рамках деталізованого ретроспективного огляду аудитор може приділити особливу увагу, якщо можливо, впливу даних та значних припущень, використаних у попередніх облікових оцінках. З іншого боку, наприклад, для облікових оцінок, які є результатом реєстрації поточних або повторюваних операцій, аудитор може висловити судження, що застосування аналітичних процедур як процедур оцінки ризиків є достатнім для цілей огляду.

A59. Ціль оцінки облікових оцінок за справедливою вартістю та інших облікових оцінок, що ґрунтуються на поточних умовах на дату оцінки, пов'язана з уявленням про вартість у певний момент часу, яке може значно та швидко змінюватися, оскільки змінюється середовище, в якому суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність. Тому аудитор може зосередити огляд на отримані інформації, яка може бути доречною до ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення. Наприклад, у деяких випадках,

---

[141] МСА 315 (переглянутий в 2019 році), Додаток 3, ~~параграф А77~~

малоймовірно, що отримання розуміння змін у припущеннях учасників ринку, які впливали на результат облікових оцінок за справедливою вартістю попереднього періоду, надасть доречні аудиторські докази. В цьому випадку аудиторські докази можна отримати через розуміння результатів припущень (таких як прогнози грошових потоків) та розуміння ефективності попереднього процесу оцінювання управлінського персоналу, що підтверджує ідентифікацію та оцінку ризику суттєвого викривлення в поточному періоді.

A60. Різниця між результатом облікової оцінки та сумою, визнаною в фінансовій звітності попереднього періоду, не обов'язково відображає викривлення фінансової звітності попереднього періоду. Проте така різниця може відображати викривлення, якщо, наприклад, різниця виникає внаслідок інформації, яка була доступна управлінському персоналу, коли остаточно узгоджувалася фінансова звітність попереднього періоду, або можна було обґрунтовано очікувати, що вона була отримана та врахована в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування. [142] Така різниця може поставити під сумнів процес управлінського персоналу щодо врахування інформації під час здійснення облікової оцінки. В результаті, аудитор може повторно оцінити будь-які плани перевірити відповідні заходи контролю та пов'язані оцінки ризик контролю ~~та~~ або визначити, що потрібно отримати більш переконливі аудиторські докази стосовно цього питання. Багато концептуальних основ фінансового звітування містять керівництво щодо розмежування змін в облікових оцінках, які становлять викривлення, від змін, які не становлять викривлення, та облікового підходу, якого слід дотримуватися в кожному випадку.

Спеціальні навички або знання (див. параграф 15)

…

Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення (див. параграфи 4, 16)

A64. Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень, що стосуються облікових оцінок, є важливими для всіх облікових оцінок, у тому числі не лише для облікових оцінок, визнаних у фінансовій звітності, але також для тих, які містяться у примітках до фінансової звітності.

A65. Параграф A42 МСА 200 зазначає, що МСА, ~~не відноситься окремо до невід'ємного ризику та ризику контролю~~, як правило, не посилаються окремо на невід'ємний ризик і ризик контролю. ~~Проте цей~~ МСА 315 (переглянутий у 2019 році) вимагає окремої оцінки невід'ємного ризику та ризику контролю для забезпечення основи для розробки та виконання подальших аудиторських

[142] МСА 560, *«Наступні події»*, параграф 14

процедур у відповідь на ризики суттєвого викривлення, на рівні твердження, [143]включаючи значні ризики, ~~на рівні тверджень для облікових оцінок~~ відповідно до МСА 330.[144]

А66. Під час ідентифікації ризиків суттєвого викривлення та оцінювання невід'ємного ризику для облікових оцінок, відповідно до МСА 315 (переглянутий у 2019 році)[145], від аудитора вимагається брати до уваги ~~ступінь залежності облікової оцінки або впливу на неї~~ невід'ємних факторів ризику, які впливають на схильність до викривлення тверджень, і як вони це роблять, ~~невизначеності оцінювання, складності, суб'єктивності чи інших чинників невід'ємного ризику.~~ Розгляд аудитором чинників невід'ємного ризику також надає інформацію, яку можна використовувати під час ~~визначення~~:

- чи оцінюється невід'ємний ризик за спектром невід'ємного ризику (тобто, чи невід'ємний ризик оцінюється за спектром невід'ємного ризику);.
- визначаючи причини для оцінки, наданої ризикам суттєвого викривлення на рівні тверджень, і того, що подальші аудиторські процедури аудитора відповідно до параграфа 18 будуть діями у відповідь на ці причини.

Взаємозв'язки між чинниками невід'ємного ризику додаткова пояснюються в Додатку 1.

А67. Причини для оцінки аудитором невід'ємного ризику на рівні тверджень можуть бути наслідком одного або кількох чинників невід'ємного ризику невизначеності оцінювання, складності, суб'єктивності чи інших чинників невід'ємного ризику. Наприклад:

(a) ймовірно, що облікові оцінки очікуваних кредитних збитків будуть складними, оскільки очікувані кредитні збитки неможливо прямо спостерігати, і можуть потребувати використання складної моделі. Модель може використовувати складну сукупність історичних даних та припущень про майбутні розробки у різноманітних конкретних сценаріях суб'єкта господарювання, які важко передбачити. Також ймовірно, що облікові оцінки щодо очікуваних кредитних збитків будуть доступні високому рівню невизначеності оцінювання та значній суб'єктивності під час висловлення суджень про майбутні події або умови. Подібні міркування застосовуються до зобов'язань за страховими контрактами;

(b) облікова оцінка щодо забезпечення застаріння у випадку суб'єкта господарювання з широкою номенклатурою різних типів запасів може потребувати складних систем і процесів, але передбачати незначну

[143] МСА 315 (переглянутий у 2019 році), параграфи 31 і 34

[144] ~~МСА 330, параграф 7 (b)~~

[145] МСА 315 (переглянутий у 2019 році), параграф 31(а)

суб'єктивність, і ступінь невизначеності оцінювання може бути низьким, залежно від характеру запасів.

(c) інші облікові оцінки можуть не бути складними для виконання, але мати високу невизначеність оцінювання та потребувати значних суджень, наприклад, облікова оцінка, яка вимагає одного критично важливого судження щодо зобов'язання, сума якого залежить від результату судового розгляду.

A68. Доречність та значущість чинників невід'ємного ризику може варіюватися залежно від попередніх оцінок. Відповідно, чинники невід'ємного ризику, або окремо, або в поєднанні, можуть меншою мірою впливати на прості облікові оцінки, та аудитор може ідентифікувати менше ризиків або оцінити невід'ємний ризик близько на нижчій межі спектра невід'ємного ризику.

A69. І навпаки, чинники невід'ємного ризику, або окремо, або в поєднанні, можуть більшою мірою впливати на складні облікові оцінки, і можуть призвести до оцінки аудитором невід'ємного ризику на вищій межі спектра невід'ємного ризику. Для цих облікових оцінок, ймовірно, що на розгляд аудитором чинників невід'ємного ризику прямо впливатиме кількість і характер ідентифікованих ризиків суттєвого викривлення, оцінка таких ризиків, і зрештою переконливість потрібних аудиторських доказів у відповідь на оцінені ризики. Також застосування аудитором професійного скептицизму може бути особливо важливим для цих облікових оцінок.

A70. Події, які відбуваються після дати фінансової звітності, можуть надати додаткову інформацію, доречну до оцінки аудитором ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень. Наприклад, результат облікової оцінки може стати відомим під час аудиту. У таких випадках, аудитор може оцінити або переглянути оцінку ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень[146], незалежно від того, наскільки фактори невід'ємного ризику можуть вплинути на сприйнятливість тверджень до викривлення облікова оцінка ~~залежала або на неї впливали невизначеність оцінювання, складність, суб'єктивність чи інші чинники невід'ємного ризику.~~ Події, які відбуваються після дати фінансової звітності, також можуть впливати на вибір аудитором підходу до тестування облікової оцінки відповідно до параграфа 18. Наприклад, для простого нарахування премії, яке базується на прямолінійному відсотку компенсації для вибраних працівників, аудитор може дійти висновку, що існує відносна низька складність або суб'єктивність під час здійснення облікової оцінки, і тому може оцінити невід'ємний ризик на рівні тверджень близько на нижчій межі спектра невід'ємного ризику. Виплата бонусів після кінця періоду може надати достатні та прийнятні аудиторські докази, які стосуються оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень.

A71. Оцінка ризику контролю аудитором може здійснюватися в різні способи,

---

146 МСА 315 (переглянутий в 2019 році), параграф 37 ~~31~~

залежно від бажаних методів або методологій аудиту. Оцінка ризику контролю може бути виражена із застосуванням якісних категорій (наприклад, ризик контролю оцінений як максимальний, помірний, мінімальний) або відповідно до очікування аудитора того, наскільки ефективно заходи контролю реагують на ідентифікований ризик, тобто відповідно до запланованої довіри до ефективного функціонування заходів контролю. Наприклад, якщо ризик контролю оцінюється як максимальний, аудитор не розглядає довіру до ефективного функціонування заходів контролю. Якщо ризик контролю оцінюється меншим, ніж максимальний, аудитор розглядає довіру до ефективного функціонування заходів контролю.

Невизначеність оцінки (див. параграф 16(а))

A72. Беручи до уваги ступінь залежності облікової оцінки від невизначеності оцінювання, аудитор може розглядати:

- чи вимагає застосовна концептуальна основа фінансового звітування:
    - використання методу здійснення облікової оцінки, якій властивий високий рівень невизначеності оцінювання. Наприклад, концептуальна основа фінансового звітування може потребувати використання неспостережних вхідних даних;
    - використання припущень, яким властивий високий рівень невизначеності оцінювання, наприклад припущення з тривалим прогнозним періодом, припущення, які ґрунтуються на неспостережних даних і тому управлінському персоналу важко розробити їх, або використання різних припущень, які є взаємопов’язаними;
    - розкриття інформації про невизначеність оцінювання;
- бізнес-середовище. Суб’єкт господарювання може діяти на ринку, який зазнає потрясінь або можливих порушень ринкової рівноваги (наприклад унаслідок значних коливань валюти або неактивних ринків) і тому облікова оцінка може залежати від даних, які не є легко спостережними;
- чи можливо (чи практично можливо, наскільки це дозволяє застосовна концептуальна основа фінансового звітування) для управлінського персоналу:
    - здійснити точний та достовірний прогноз щодо майбутньої реалізації минулої операції (наприклад, сума, яка буде сплачена згідно з умовним контрактним строком), або частоти виникнення та впливу майбутніх подій чи умов (наприклад, сума майбутнього кредитного збитку або сума, за якою буде здійснено страхову виплату та час страхової виплати), або

- отримати точну та повну інформацію про теперішній стан (наприклад, інформацію про якісні характеристики оцінки вартості, яка відображатиме думку учасників ринку на дату фінансової звітності, щоб розробити оцінку за справедливою вартістю).

A73. Розмір суми, визнаної або інформація про яку розкрита в фінансовій звітності для облікової оцінки, сам по собі не є ознакою її чутливості до викривлення, наприклад тому, що облікова оцінка може бути заниженою.

A74. За деяких обставин невизначеність оцінювання може бути настільки високою, що не можна виконати обґрунтовану облікову оцінку. Застосовна концептуальна основа фінансового звітування може не допускати визнання елемента в фінансовій звітності або її оцінки за справедливою вартістю. У таких випадках можуть існувати ризики суттєвого викривлення, які пов'язані не лише з тим, чи слід визнавати облікову оцінку або чи слід оцінювати її за справедливою вартістю, але також з обґрунтованістю розкриття інформації. Стосовно таких облікових оцінок, застосовна концептуальна основа фінансового звітування може вимагати розкриття інформації про облікові оцінки та пов'язане з ними невизначеність оцінювання (див. параграфи A112–A113, A143–A144).

A75. У деяких випадках, невизначеність оцінювання, що стосується облікової оцінки, може поставити під значний сумнів спроможність суб'єкта господарювання продовжувати безперервно свою діяльність. МСА 570 (переглянутий)[147] встановлює вимоги і дає рекомендації в таких обставинах.

Складність або суб'єктивність (див. параграф 16 (b))

Ступінь впливу складності на вибір та застосування методу

A76. Беручи до уваги ступінь впливу складності на вибір та застосування методу, використаного при здійсненні облікової оцінки, аудитор може розглядати:

- потребу в спеціалізованих навичках або знаннях управлінського персоналу, які можуть свідчити про те, що метод, використаний для здійснення облікової оцінки, є складним за визначенням і тому чутливість облікової оцінки до суттєвого викривлення може бути більшою. Чутливість облікової оцінки до суттєвого викривлення може бути більшою, якщо управлінський персонал розробив модель на внутрішньому рівні та має порівняно невеликий досвід у розробці, або використовує модель, яка застосовує метод, що не є встановленим або не є загальноприйнятним у конкретній галузі або середовищі;
- характер основи оцінки, якої вимагає застосовна концептуальна основа фінансового звітування, що може призвести до потреби у складному

147 МСА 570 (переглянутий) *«Безперервність діяльності»*

методі, який вимагає кількох джерел історичних або прогнозних даних чи припущень із багатокомпонентними взаємозв'язками між ними. Наприклад, забезпечення очікуваних кредитних збитків може потребувати суджень щодо майбутніх погашень кредиту та інших грошових потоків, що ґрунтуються на розгляді даних історичного досвіду та застосування прогнозних припущень. Подібно до цього, оцінка вартості зобов'язання за страховими контрактами може потребувати суджень щодо майбутніх виплат за страховими контрактами, які слід прогнозувати, виходячи з історичного досвіду та поточних і передбачених майбутніх тенденцій.

Ступінь впливу складності на вибір та застосування даних

A77. Беручи до уваги ступінь впливу складності на вибір та застосування даних, використаних під час здійснення облікової оцінки, аудитор може розглядати:

- складність процесу отримання даних, враховуючи доречність і достовірність джерела даних. Дані від певних джерел можуть бути більш достовірними, ніж від інших. Крім того, з міркувань конфіденційності чи власності, деякі зовнішні джерела інформації не розкриватимуть (або розкриватимуть неповністю) інформацію, яка може бути доречною під час розгляду достовірності даних, які вони надають, наприклад джерела основних даних, які вони використовували, або як вони накопичувалися та оброблялися;

- властива складність забезпечення цілісності даних. Коли є великий обсяг даних і багато джерел даних, може існувати властива складність забезпечення цілісності даних, використаних для здійснення облікової оцінки;

- потреба в тлумаченні складних контрактних умов. Наприклад, визначення надходження або вибуття грошових коштів, які виникають унаслідок знижок комерційному постачальнику або клієнту, може залежати від дуже складних контрактних умов, які потребують конкретного досвіду або компетентності для розуміння або тлумачення.

Ступінь впливу суб'єктивності на вибір та застосування методу, припущень або даних

A78. Беручи до уваги ступінь впливу суб'єктивності на вибір та застосування методу, припущень або даних, аудитор може розглядати:

- ступінь, в якому застосовна концептуальна основа фінансового звітування не визначає підходи до оцінки вартості, концепції, методики та чинники, які слід використовувати в методі оцінювання;

- невизначеність, яка стосується суми або часу, включаючи тривалість прогнозного періоду. Сума та час – це джерела властивої

невизначеності оцінювання та призводять до потреби в судженні управлінського персоналу під час вибору точкової оцінки, що в свою чергу створює можливість для упередженості управлінського персоналу. Наприклад, облікова оцінка, яка містить прогнозні припущення, може мати високий ступінь суб'єктивності та бути чутливою до упередженості управлінського персоналу.

Інші чинники невід'ємного ризику (див. параграф 16 (b))

A79. Ступінь суб'єктивності, що стосується облікової оцінки, впливає на чутливість облікових оцінок до викривлення внаслідок упередженості або ~~шахрайства~~управлінського персоналу інші фактори ризику шахрайства, якщо вони впливають на невід'ємний ризик. Наприклад, якщо облікова оцінка доступна високому ступеню суб'єктивності, ймовірно, що облікова оцінка буде більш чутливою до викривлення внаслідок упередженості або шахрайства управлінського персоналу і це може призвести до широкого діапазону можливих результатів оцінки. Управлінський персонал може вибирати точкову оцінку з діапазону, який є неприйнятним за конкретних обставин або на який неналежно впливає ненавмисна або навмисна упередженість управлінського персоналу, і тому вона є викривленою. Щодо постійних аудитів, ознаки можливої упередженості управлінського персоналу, ідентифіковані під час аудиту попередніх періодів, можуть впливати на планування та процедури оцінки ризиків в поточному періоді.

Значні ризики (див. параграф 17)

A80. Оцінка аудитором невід'ємного ризику, яка враховує ступінь залежності облікової оцінки або впливу на неї невизначеності оцінювання, складності, суб'єктивності чи інших чинників невід'ємного ризику, допомагає аудитору при визначенні того, чи є значним будь-який з ідентифікованих та оцінених ризиків суттєвого викривлення.

…

Якщо аудитор планує довіряти ефективності функціонування ~~відповідних~~ заходів контролю (див. параграф 19)

A85. Тестування ефективності функціонування ~~відповідних~~ заходів контролю можуть бути прийнятним, якщо невід'ємний ризик оцінюється як більш високий на спектрі невід'ємного ризику, включаючи значні ризики. Це може відбуватися, якщо ступінь залежності або впливу складності на облікову оцінку є високим. Якщо ступінь впливу суб'єктивності на облікову оцінку є високим, і тому вона вимагає значного судження управлінським персоналом, властиві обмеження ефективності структури заходів контролю можуть змусити аудитора приділяти більше уваги процедурам по суті, ніж тестуванню ефективності функціонування заходів контролю.

…

Загальна оцінка, заснована на проведених аудиторських процедурах (див. параграф 33)

…

Визначення того, чи є бухгалтерські оцінки обґрунтованими або викривленими (див. параграфи 9, 35)

…

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

Вимоги

Розуміння групи, її компонентів та їх середовища

17. Аудитор зобов'язаний ідентифікувати та оцінити ризики суттєвих викривлень шляхом отримання уявлення про суб'єкт господарювання та його середовище, застосовну структуру фінансової звітності та систему внутрішнього контролю.[148] Команда із завдання групи повинна:

    (a) …

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

…

Визначення

…

Важливий компонент (див. параграф 9(m))

…

A6. Команда із завдання групи може також визначити компонент, який, ймовірно, включатиме значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи через його специфічний характер або обставини. ~~(тобто ризики, які потребують спеціального розгляду аудитором[149]).~~ Наприклад, компонент може відповідати за торгівлю іноземною валютою і, таким чином, піддавати групу значному ризику істотних викривлень, навіть якщо цей компонент не

---

[148] МСА 315 (переглянутий у 2019 році), *«Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення»* ~~*через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»*~~.

[149] ~~МСА 315 (переглянутий), параграфи 27-29~~

має індивідуального фінансового значення для групи.

…

Розуміння групи, її компонентів та їх середовища

Питання, розуміння яких отримує команда із завдання для групи (див. параграф 17)

A23. МСА 315 (переглянутий в 2019 році) містить рекомендації з питань, які аудитор може розглянути при отриманні розуміння галузевих, нормативних та інших зовнішніх факторів, що впливають на суб'єкт господарювання, включаючи застосовні основи фінансової звітності; характер суб'єкт господарювання; цілі і стратегії і пов'язані з ними бізнес-ризики; а також оцінку і аналіз фінансових показників суб'єкта господарювання.[150] Додаток 2 до цього МСА містить рекомендації з питань для групи, включаючи процес консолідації.

Додаток 2

Приклади питань, розуміння яких отримує команда із завдання для групи

…

Заходи контролю на рівні групи

1. Заходи контролю на рівні групи можуть бути поєднанням:

   - регулярних зустрічей управлінського персоналу групи та компонентів для обговорення питань розвитку бізнесу й огляду результатів діяльності;
   - …
   - ~~діяльності~~ з контролю в системі ІТ, яка є загальною для всіх або деяких компонентів;
   - заходи контролю процесу групи для моніторингу ~~Моніторингу~~ системи внутрішнього заходу контролю ~~заходів контролю~~, включаючи діяльність відділу внутрішнього аудиту та програм самооцінки;
   - …

Додаток 5

Обов’язкові та додаткові питання, включені в лист-інструкцію

---

[150] МСА 315 (переглянутий в 2019 році), параграф А 62 ~~25~~ А 64 ~~49~~ та Додаток 1

команди із завдання для групи

Питання, про які потрібно повідомляти аудитору компонента:

- …

  …

Питання, що стосуються планування роботи аудитора компонента:

- результати тестування командою із завдання для групи ~~контрольної діяльності~~ заходів контролю системи обробки, яка є загальною для всіх або кількох компонентів, та тестування процедур контролю, які має виконати аудитор компонента;
- …

МСА 610 (переглянутий у 2013 році), *«Використання роботи внутрішніх аудиторів»*

Вступ

…

Взаємозв'язок між МСА 315 (переглянутий в 2019 році) і МСА 610 (переглянутий у 2013 році)

…

7. МСА 315 (переглянутий в 2019 році) розглядає питання про те, як знання і досвід служби внутрішнього аудиту можуть сприяти розумінню зовнішнім аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, застосовної основи фінансової звітності та системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, а також ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень. МСА 315 (переглянутий в 2019 році) [151]також пояснює, як ефективна комунікація між внутрішніми та зовнішніми аудиторами також створює середовище, в якому зовнішній аудитор може бути поінформований про суттєві питання, які можуть вплинути на роботу зовнішнього аудитора.

…

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Визначення функції внутрішнього аудиту (див. параграфи 2, 14 (a))

…

---

[151] МСА 315 (переглянутий в 2019 році), параграф 24(a)(ii)~~(c)~~ і Додаток 4

A3. Крім того, ті працівники суб'єкта господарювання, які виконують операційні та управлінські обов'язки та несуть відповідальність за межами відділу внутрішнього аудиту, зазвичай наражалися б на загрози їх об'єктивності, що не дає змоги вважати їх частиною відділу внутрішнього аудиту з метою цього МСА, хоча вони можуть реалізувати ~~контрольну діяльність~~ заходи контролю, які можна перевіряти відповідно до МСА 330. [12] З цієї причини заходи контролю з моніторингу, виконувані менеджером-власником, не вважаються еквівалентом діяльності відділу внутрішнього аудиту.

…

Оцінювання діяльності внутрішніх аудиторів

…

Застосування систематичного і дисциплінованого підходу (див. параграф 15(c))

A10. Застосування систематичного і дисциплінованого підходу до планування, виконання, нагляду, огляду й документування діяльності відрізняє діяльність відділу внутрішнього аудиту від інших видів моніторингу ~~контрольної діяльності~~ заходів контролю, які можуть реалізуватись в межах суб'єкта господарювання.

…

A21. Як пояснюється в МСА 315 (переглянутий у 2019 році),[152] значні ризики ~~вимагають спеціального розгляду~~ це ризики, оцінені близько до верхньої межі спектру невід'ємного ризику і тому спроможність зовнішнього аудитора використовувати роботу відділу внутрішнього аудиту щодо значних ризиків обмежуватиметься процедурами, які передбачають обмежене використання суджень. Крім того, якщо ризик суттєвого викривлення не є низьким, малоймовірно, що використання лише роботи внутрішніх аудиторів зменшить аудиторський ризик до прийнятно низького рівня та усуне необхідність виконання деяких тестів безпосередньо зовнішнім аудитором.

…

МСА 620, *«Використання роботи експерта аудитора»*

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

…

Визначення потреби в експерті аудитора (див. параграф 7)

A4. Експерт аудитора може знадобитися для надання аудитору допомоги в одній

---

[152] МСА 315 (переглянутий в 2019 році), параграф 4~~(c)~~ 12(l)

або декількох з наступних дій:

- Отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, застосовної системи фінансової звітності ~~та, включаючи, її~~ системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.
- …

МСА 701, *«Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора»*

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

…

Визначення ключових питань аудиту (див. параграфи 9-10)

…

Міркування при визначенні тих питань, які вимагали значної уваги аудитора (див. параграф 9)

…

Області з більш високим оціненим ризиком істотних викривлень або значні ризики, визначені відповідно до МСА 315 (переглянутий в 2019 році) (див. параграф 9(а))

…

А20. МСА 315 (переглянутий в 2019 році) визначає значний ризик як виявлений ~~і оцінений~~ ризик суттєвих викривлень, для якого оцінка невід'ємного ризику близька до верхньої межі спектру невід'ємного ризику через ступінь, в якій невід'ємні фактори ризику впливають на поєднання ймовірності виникнення викривлення і ймовірності виникнення викривлення, величина потенційного викривлення в разі виникнення такого викривлення~~, яке, на думку аудитора, потребує особливого розгляду в ході аудиту~~.[153] Області, що вимагають значних суджень керівництва, і значні незвичайні операції часто можуть бути ідентифіковані як значні ризики. Таким чином, значні ризики часто є областями, що вимагають значної уваги аудитора.

…

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

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

[153] МСА 315 (переглянутий у 2019 році), параграф 12 (l)

…

Ознайомлення та розгляд іншої інформації (див. параграфи 14-15)

…

Розгляд питання про наявність істотної невідповідності між іншою інформацією та знаннями аудитора, отриманими в ході аудиту (див. параграф 14 (b))

…

A31. Знання аудитора, отримані в ході аудиту, включають розуміння аудитором суб'єкта господарювання і його середовища, застосовної основи фінансової звітності та, ~~включаючи~~, системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, отримані відповідно до МСА 315 (переглянутий в 2019 році).[154] МСА 315 (переглянутий в 2019 році) встановлює необхідне розуміння аудитора, яке включає такі питання, як отримання розуміння:

(a) організаційної структури суб'єкта господарювання, власності та управління, а також його бізнес-моделі, включаючи ступінь інтегрування ІТ бізнес-моделлю;

(b) відповідної галузі, регулюючих та інші зовнішніх факторів;

(c) відповідних зовнішніх та внутрішніх заходів, що використовуються для ~~оцінки та аналізу~~ фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання; ~~і~~

~~(b) характеру суб'єкта господарювання;~~

~~(c) вибору та застосування облікової політики суб'єкта господарювання;~~

~~(d) цілей та стратегії суб'єкта господарювання;~~

…

Реагування у разі наявності суттєвих викривлень у фінансовій звітності або необхідності оновлення розуміння аудитором суб'єкта та його середовища (див. параграф 20)

A51. При ознайомленні з іншою інформацією аудитору може стати відома нова інформація, яка має значення для:

- Розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, основи фінансової звітності та системи внутрішнього контролю

---

154 МСА 315 (переглянутий у 2019 році), *«Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення ~~через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища~~»,* параграф 19 ~~11-27 12~~

суб'єкта господарювання і, відповідно, може вказувати на необхідність перегляду аудиторської оцінки ризиків.[155]

- …

[155] МСА 315 (переглянутий в 2019 році), параграфи ~~11,31 і А1~~ 19-26 і 37