# Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities

## Volume 2 — Practical Guidance

## Second Edition

IFAC
International Federation of Accountants

# Посібник із застосування Міжнародних стандартів аудиту під час аудиту малих та середніх підприємств

## Том 2 — Практичне керівництво
## Друге видання

Міжнародна федерація бухгалтерів

ВПГО "Спілка аудиторів України"

Комітет з малих та середніх практик

Міжнародна федерація бухгалтерів

529 Fifth Avenue, 6th Floor

New York, NY 10017 USA

Це керівництво з впровадження було підготовлено Комітетом з малих та середніх практик Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ). Комітет представляє інтереси професійних бухгалтерів, що здійснюють діяльність в малих та середніх практиках, а також інших професійних бухгалтерів, що надають послуги малим та середнім підприємствам, перед тими хто встановлює міжнародні стандарти, органами та комітетами МФБ, та іншими міжнародними організаціями.

Це видання можна безкоштовно завантажити з веб-сайту МФБ: http://www.ifac.org. Офіційний текст видано англійською мовою.

Місією МФБ є служіння суспільним інтересам, зміцнення бухгалтерської професії в усьому світі, сприяння розвитку стабільних міжнародних економік шляхом установлення високоякісних професійних стандартів та заохочення їх дотримання, просування міжнародної конвергенції таких стандартів, а також висловлення думки з питань, що становлять суспільний інтерес, і у яких знання та досвід професії є найдоречнішим.

За додатковою інформацією пишіть, будь ласка, на email paulthompson@ifac.org.

Авторське право @ Жовтень 2010, Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ). Усі авторські права захищені. Дозволяється робити копії цього документу за умови використання цих копій в аудиторіях навчальних закладів або для особистого використання, а не для продажу чи розповсюдження, за умови що в кожній копії міститиметься наступна інформація про авторські права: "*Авторське право @ Жовтень 2010, Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ). Усі авторські права захищені. Використовується з дозволу*." В інших випадках вимагається отримання дозволу від МФБ на відтворення, зберігання, передачу цього документу, окрім дозволеного законодавством. Контактна інформація: permissions@ifac.org.

Це видання опубліковане Комітетом з малих та середніх практик Міжнародної федерації бухгалтерів у жовтні 2010 році англійською мовою, було перекладено українською мовою ВПГО "Спілка аудиторів України" у 2011 та видається з дозволу Міжнародної федерації бухгалтерів. Офіційним текстом всіх публікацій МФБ є текст, виданий МФБ англійською мовою. МФБ не несе відповідальності за точність та повноту перекладу або за дії, які можуть настати внаслідок цього.

Англомовний текст: *Посібник із застосування міжнародних стандартів аудиту під час аудиту малих та середніх підприємств, Том 2 – Практичне керівництво, Друге видання* (*2010*) © 2010 Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ). Усі права застережені.

Україномовний текст: *Посібник із застосування міжнародних стандартів аудиту під час аудиту малих та середніх підприємств, Том 2 – Практичне керівництво, Друге видання* (*2010*) © 2011 Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ). Усі права застережені.

Оригінальна назва: Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities Volume 2—Practical Quidance (2010) ISBN: 978-1-60815-076-2 (англ.).

Редакційна колегія: Пилипенко І. І., Редько О. Ю., Крапивко М.Л.

Переклад: Шульман М.К.

ISBN: 978---------- (укр.)

# Зміст


| Том 1 | Посилання на основні МСА | Номер сторінки |
|---|---|---|
| **Передмова** | | 5 |
| **Запит на коментарі** | | 6 |
| 1. Як використовувати Посібник | | 8 |
| 2. Уточнені МСА | | 13 |
| **Основні поняття** | | 19 |
| 3. Аудит на основі ризику—Огляд | Численні | 20 |
| 4. Етика, МСА і Контроль якості | МСКЯ 1, 200, 220 | 38 |
| 5. Внутрішній контроль—Мета і компоненти | 315 | 51 |
| 6. Твердження фінансової звітності | 315 | 77 |
| 7. Суттєвість та аудиторський ризик | 320 | 84 |
| 8. Процедури оцінки ризику | 240, 315 | 94 |
| 9. Відповідь на оцінені ризики | 240, 300, 330, 500 | 104 |
| 10. Подальші аудиторські процедури | 330, 505, 520 | 115 |
| 11. Облікові оцінки | 540 | 136 |
| 12. Пов’язані сторони | 550 | 145 |
| 13. Подальші події | 560 | 154 |
| 14. Безперервність | 570 | 161 |
| 15. Огляд вимог інших МСА | 250, 402, 501, 510, 600, 610, 620, 720 | 171 |
| 16. Аудиторська документація | МСКЯ 1, 220, 230, 240, 300, 315, 330 | 205 |
| 17. Формування думки щодо фінансової звітності | 700 | 218 |

# Зміст


| Том 2 | Посилання на основні МСА | Номер сторінки |
|---|---|---|
| **Передмова** | | 5 |
| **Запит на коментарі** | | 6 |
| 1. Як використовувати Посібник | | 8 |
| 2. Вступ до навчальних прикладів | | 13 |
| **ФАЗА 1: Оцінка ризику** | | 24 |
| 3. Оцінка ризику—Огляд | | 24 |
| **Попередні заходи** | | 27 |
| 4. Прийняття та продовження завдання | МСКЯ 1, 210, 220, 300 | 27 |
| **Планування аудиту** | | 43 |
| 5. Загальна стратегія аудиту | 300 | 43 |
| 6. Визначення та застосування суттєвості | 320, 450 | 54 |
| 7. Обговорення в групі з аудиту | 240, 300, 315 | 70 |
| **Виконання процедур оцінки ризику** | | 79 |
| 8. Властиві ризики—Ідентифікація | 240, 315 | 79 |
| 9. Властиві ризики — Оцінка | 240, 315 | 107 |
| 10. Суттєві ризики | 240, 315, 300 | 117 |
| 11. Розуміння внутрішнього контролю | 240, 315 | 127 |
| 12. Оцінювання внутрішнього контролю | 315 | 141 |
| 13. Повідомлення про недоліки у внутрішньому контролі | 265 | 170 |
| 14. Завершення фази оцінки ризику | 315 | 183 |
| **ФАЗА II: Відповідь на ризик** | | 193 |
| 15. Відповідь на ризик—Огляд | – | 193 |
| 16. План аудиту у відповідь | 260, 300, 330, 500 | 196 |
| 17. Визначення масштабу тестування | 330, 500, 530 | 219 |
| 18. Документування виконаної роботи | 230, 500 | 248 |
| 19. Письмові запевнення | 580 | 252 |
| **ФАЗА III: Звітування** | | 264 |
| 20. Звітування—Огляд | – | 264 |
| 21. Оцінювання аудиторських доказів | 220, 330, 450, 520, 540 | 267 |
| 22. Повідомлення найвищому управлінському персоналу | 260, 450 | 284 |
| 23. Модифікації аудиторського звіту | 705 | 295 |
| 24. Параграфи, що привертають увагу, та параграфи з інших питань | 706 | 308 |
| 25. Порівняльна інформація | 710 | 314 |

# Передмова

Друга редакція цього Посібника була підготовлена на замовлення Комітету з малих та середніх практик (МСПр) МФБ для допомоги практикам в аудиті малих та середніх підприємств (МСП), та сприяння послідовному застосуванню Міжнародних стандартів аудиту (МСА).

Незважаючи на те, що Посібник було розроблено Канадським інститутом присяжних бухгалтерів (CICA), повну відповідальність за нього несе Комітет з МСПр МФБ. Штат Ради з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) та глобальна група консультантів, разом з членами різних підрозділів керівних органів організацій – членів МФБ, допомагали у розгляді Посібника.

Посібник надає неофіційне керівництво з застосування МСА. Воно не повинно використовуватися як заміна читанню МСА, але як допоміжний засіб для того, щоб допомогти практикам зрозуміти та послідовно застосовувати ці стандарти при аудиті МСП. Посібник не розглядає всіх аспектів МСА, та не повинен використовуватися з метою визначення або демонстрації дотримання МСА.

Посібник призначений для пояснення та ілюстрації, яким чином розвинути більш глибоке розуміння аудиту, що виконується відповідно до МСА. Він пропонує практичний підхід "як", який практикуючі фахівці можуть використати при виконанні аудиту на основі ризику МСП. Зрештою, він має допомогти практикам виконувати високо якісний, ефективний аудит МСП, і таким чином надати їм можливість краще служити суспільним інтересам. Передбачається, що Посібник буде використовуватися організаціями - членами, аудиторськими фірмами та іншими в якості основи для навчання та підготовки професійних бухгалтерів та студентів.

Організації – члени МФБ та фірми можуть використовувати Посібник або як є, або адаптувати його для своїх власних потреб та юрисдикції. Він забезпечує основу, на якій організації – члени та інші можуть розробити похідні продукти, такі як учбові матеріали,програмне забезпечення з аудиту, контрольні переліки та форми.

Комітет з МСПр МФБ заохочує читачів відвідати Міжнародний центр для малих та середніх практик (www.ifac.org/smp), який підтримує колекцію інших безплатних публікацій та ресурсів.

Сільвія Фогель

Голова Комітету МСПр МФБ

Жовтень 2010

# Запит на коментарі

Це друге видання Посібника. Хоча ми вважаємо, що Посібник буде корисним і матиме високу якість в його нинішньому вигляді, та як будь-яка публікація, воно може бути вдосконаленим. Таким чином, ми прагнемо до оновлення Посібника на регулярній основі з метою забезпечення відображення поточних стандартів та надання йому якомога більшої корисності.

Ми чекаємо на коментарі від органів, що встановлюють національні стандарти, організацій-членів МФБ, практиків та інших. Ці коментарі будуть використовуватися для оцінки корисності Посібника і поліпшення його до публікації третього видання. Зокрема, ми очікуємо думки з наступних питань.

1. Як ви використовуєте Посібник? Наприклад, ви використовуєте його в якості основи для навчання та/ або в якості практичного довідкового керівництва, або якимось іншім чином?

2. Чи вважаєте ви, що Посібник достатньо пристосоване для аудиту МСП?

3. Чи вважаєте ви Посібник є легким для орієнтування? Якщо ні, чи можете ви запропонувати, як можна покращити навігацію?

4. Якими іншими способами, на вашу думку, можливо зробити Посібник більш корисним?

5. Чи відомо вам про будь-які похідні продукти, такі як навчальні матеріали, форми, контрольні переліки, і програми – які були розроблені на основі Посібника? Якщо так, просимо повідомити подробиці.

Будь ласка, відправляйте ваші коментарі Полу Томпсону, старшому технічному менеджеру за адресою:

E-mail: paulthompson@ifac.org

Fax: +1 212-286-9570

Mail: Small and Medium Practices Committee

International Federation of Accountants

529 Fifth Avenue, 6th Floor

New York, New York 10017, USA

## *Відмова від відповідальності*

Цей Посібник призначений для того, щоб допомогти практикам у реалізації міжнародних стандартів аудиту (МСА), але він не призначається бути заміною самих МСА. Крім того, практикам слід використовувати Посібник з урахуванням його або її професійних суджень і фактів і обставин, що стосуються кожної конкретної аудиторської перевірки. МФБ відмовляється від будь-якої відповідальності або зобов'язань, які можуть виникнути, прямо чи непрямо, як наслідок використання та застосування Посібника.

# 1. Як користуватися Посібником

Мета цього Посібника - надання практичної допомоги практикам, які виконують завдання з аудиту для малих та середніх підприємств (МСП). Проте, ніякі матеріали Посібника не повинні бути використані в якості заміни:

**• Читанню і розумінню МСА**

Передбачається, що практики вже читали текст Міжнародних стандартів аудиту (МСА), які містяться в *Збірнику міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших послуг з надання впевненості та супутніх послуг* 2010 МФБ (Збірник МФБ), який можна безкоштовно завантажити з Інтернет-видань МФБ і ресурси на сайті http://web.ifac.org/publications. МСА 200.19 встановлює, що аудитор повинен мати розуміння всього тексту МСА, в тому числі його матеріалів з застосування та інших пояснювальних матеріалів, щоб розуміти його цілі та належним чином застосовувати його вимоги. МСА, а також питання, які часто ставляться, (FAQ) та інші допоміжні матеріали також можуть бути отримані з центру Ясність http://web.ifac.org/clarity-center/index.

**• Використанню професійного судження**

Вимагається професійне судження на основі конкретних фактів та обставин, що відносяться до фірми і кожного конкретного завдання, а також коли потрібне тлумачення конкретного стандарту.

Хоча очікується, що основною групою користувачів будуть малі та середні практики (МСПр), Посібник призначений допомогти всім практикам у застосуванні МСА в аудиті МСП.

Цей Посібник може використовуватися для:

• Розробки більш глибокого розуміння аудиту, що виконується відповідно до МСА;

• Розробки підручнику для персоналу (доповненого якщо необхідно місцевими вимогами та процедурами фірми) для щоденного використання, та в якості основи для навчальних сесій та індивідуального навчання та обговорень; та

• Забезпечення, що персонал застосовує послідовний підхід до планування та виконання аудиту.

Посібник часто містить посилання на групу з аудиту, що означає участь більш ніж одного аудитора у виконанні завдання з аудиту. Однак, ті ж загальні принципи

застосовуються також до завдань з аудиту, які виконуються виключно однією особою (практиком).

## 1.1. Відтворення, переклад та адаптація Посібника

МФБ заохочує і сприяє відтворенню, перекладу і адаптації своїх публікацій. Зацікавлені сторони, які бажають відтворити, перекласти або адаптувати цей посібник повинні зв'язатися з permissions@ifac.org.

## 1.2. Зміст і структура

Замість того, щоб просто підсумувати кожний МСА, Посібник було організованим в два томи наступним чином:

• Том 1—Основні поняття

• Том 2—Практичні рекомендації

Том 1 Посібника надає огляд аудиту в цілому та обговорює ключові принципи аудиту, такі як суттєвість, твердження, внутрішній контроль, процедури оцінки ризику, та використання подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики. Він також включає резюме вимог МСА стосовно:

• Специфічних областей, таких як облікові оцінки, пов’язані сторони, подальші події, безперервність, та інші;

• Вимог документування; та

• Формування думки по фінансовій звітності.

Том 2 Посібника зосереджується на тому, як застосовувати поняття, описані в Томі 1. Він слідує типовим стадіям виконання аудиту, починаючи з прийняття клієнта, планування та оцінки ризику, та потім відповідь на ризик, оцінка отриманих аудиторських доказів та формування відповідної аудиторської думки.

Щоб уникнути дублювання, Том 2 не повторює вимог МСА, які розглядають спеціальні питання аудиту, такі як оцінки, пов’язані сторони, подальші події, безперервність, та багато інших МСА. Том 1 підсумовує ці вимоги в окремих розділах або як частина Глави 15, яка називається “Огляд вимог інших МСА”.

### *Стислий огляд структури*

Кожну главу в обох томах цього Посібнику організовано у наступному форматі:

**• Назва глави**

**• Схема процесу аудиту—Витяг**

Більшість розділів містить витяг з схеми процесу аудиту (коли доречно), щоб підкреслити певні заходи, які розглядаються в главі.

**• Зміст глави**

Викладаються зміст і мета глави.

**• Застосовні МСА**

Більшість глав в цьому Посібнику починається з певних витягів з МСА, які мають значення для змісту глави. Ці витяги включають відповідні вимоги та, в окремих випадках, цілі (іноді описуються окремо якщо/коли глава зосереджується переважно на одному окремому МСА), вибіркові дефініції, та матеріали з застосування. Включення цих витягів не означає, що інші матеріали в МСА, які не згадуються, або що інші МСА, які відносяться до предмету, не повинні враховуватися. Цитати в Посібнику ґрунтуються виключно судженні авторів щодо того, що має значення для змісту кожної конкретної глави. Наприклад, вимоги МСА 200, 220, та 300 застосовуються протягом процесу аудиту, але розглядаються спеціально в одній або двох главах.

**• Огляд і матеріал глави**

Огляд в кожній главі надає:

– Цитати з відповідних МСА; та

– Огляд того, що розглядається в главі.

Огляд супроводжується більш детальним обговоренням предмету, та практичним покроковим керівництвом/методологією щодо того, як виконати відповідні МСА. Він може включати деякі перехресні посилання на застосовні МСА. Хоча Посібник зосереджується виключно на МСА (крім 800 серії), які застосовуються до аудиту історичної фінансової інформації, воно також посилається на *Кодекс етики для професійних бухгалтерів, виданий Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів* (Кодекс РМСЕБ), та Міжнародний стандарт контролю якості 1 (МСКЯ 1), *Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, та інші завдання з надання впевненості та супутні послуги.*

**• Питання для розгляду**

В Посібник включено багато питань для звернення уваги. Ці пункти надають практичне керівництво з питань аудиту, які можуть залишитися не поміченими, або де практики часто стикаються з труднощами в розумінні та реалізації певних концепцій.

**• Ілюстративні ситуаційні приклади**

Щоб продемонструвати, як МСА можуть бути застосовані на практиці, Том 2 Посібника включає два тематичних приклада. Наприкінці багатьох глав у Томі 2 обговорюються можливі підходи до документування застосування вимог МСА. Будь ласка, звертайтеся до Глави 2 Тому 2 цього Посібника за деталями учбових прикладів.

Мета представлених тематичних прикладів і документації суто ілюстративна. Надана документація є невеликим уривком з типового аудиторського файлу, та окреслює в загальних рисах тільки один з можливих способів дотриматися вимог МСА. Дані, аналіз та коментарі відображають тільки деякі обставини і міркування, які аудитору буде необхідно розглянути в конкретній перевірці.

Як завжди, аудитор повинен користуватися професійним судженням.

Перший приклад ґрунтується на вигаданій організації під назвою Дефта Меблі. Це місцевий, сімейний виробник меблів з 10 штатними співробітниками. Підприємство

має просту структуру управління, кілька рівнів управління та пряму обробку трансакцій. Облікова функція використовує придбане стандартне програмне забезпечення.

Другий приклад ґрунтується на іншому вигаданому суб'єкті з назвою Кумар & Co. Це мікропідприємство з двома штатними працівниками плюс власник і один бухгалтер – сумісник.

### *Інші публікації МФБ*

Також поряд з цим Посібником *може* розглядатися *Керівництво з контролю якості для малих та середніх практик,* яке можна безкоштовно завантажити з сайту електронних публікацій і ресурсів МФБ://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides

## *1.3 Словник термінів*

Посібник використовує багато термінів, визначених в Кодексі РМСЕБ, Словнику термінів та МСА (які містяться в *Довіднику міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших послуг з надання впевненості і супутніх послуг* МФБ в редакції 2010*).* Партнери і співробітники повинні бути обізнаними з цими дефініціями.

У Посібнику також використовуються такі терміни:

### *Заходи контролю для запобігання й виявлення шахрайства*

Це заходи контролю, розроблені управлінським персоналом для запобігання або виявлення викривлень внаслідок шахрайства. Стосовно порушень управлінського персоналу ці заходи контролю можуть не запобігти скоєнню шахрайства, але можуть діяти в якості стримуючого чинника та зробити скоєння шахрайства більш важким для приховування. Типовими прикладами є:

- Політики і процедури, які забезпечують додаткову підзвітність, наприклад, письмове санкціонування журнальних проводок;
- Вдосконалений контроль доступу до конфіденційних даних і трансакцій;
- Автоматична сигналізація;
- Звіти про розбіжності на винятки;
- Документація операцій;
- План дій на випадок шахрайства;
- Процедури до людських ресурсів, такі як виявлення/моніторинг осіб з підвищеним рівнем потенціалу шахрайства (наприклад, надмірно щедрий спосіб життя); та
- Механізми анонімного повідомлення про потенційне шахрайство.

### *Заходи контролю на рівні підприємства*

Заходи контролю на рівні суб'єкта спрямовані на всеохоплюючі ризики. Вони встановлюють "тон зверху" організації та очікування контрольного середовища. Вони часто є менш матеріальними ніж заходи контролю, які функціонують на рівні трансакцій, але мають широке розповсюдження та значну дію і вплив на всі інші засоби внутрішнього контролю. Таким чином вони утворюють загально важливі засади, на яких будуються інші процедури внутрішнього контролю (якщо є). Приклади контролю на рівні підприємства включають прихильність управлінського персоналу етичній поведінці, ставлення до внутрішнього контролю, процедури найму і компетенцію найнятих працівників, та звітність про боротьбу з шахрайством і фінансову звітність на кінець періоду. Ці заходи контролю впливатимуть на всі інші бізнес процеси в організації.

### *Управлінський персонал*

Особа(и), що несе адміністративну відповідальність за проведення операцій підприємства. Для деяких суб'єктів в деяких юрисдикціях управлінський персонал включає весь або деякий найвищий управлінський персонал – наприклад, керівників виконавчого органу або керуючого власника.

### *Вищий управлінський персонал (ВУП)*

Особа(и) або організація(ії) (наприклад, корпоративний довірчий власник), відповідальний за нагляд за стратегічним напрямком суб'єкта та обов'язки, пов'язані з підзвітністю суб'єкта. Це включає нагляд за процесом фінансової звітності. Для деяких суб'єктів, в деяких юрисдикціях, вищий управлінський персонал може включати управлінський персонал – наприклад, членів виконавчого органу приватного або державного підприємства, або керуючого власника.

### *Керуючий власник (власник-менеджер)*

Це стосується власників підприємства, що беруть участь в повсякденному управлінні суб'єктом. В більшості випадків, керуючий власник також буде особою, відповідальною за управління підприємством.

### *Малі та середні бухгалтерські практики/фірми (МСПр)*

Бухгалтерські практики/фірми, які мають такі якісні характеристики: їх клієнтами переважно є малі та середні підприємства (МСП); для доповнення власних обмежених технічних ресурсів використовуються зовнішні джерела; вони наймають обмежену кількість професійного штату. Що саме є МСП буде варіюватися залежно від юрисдикції.

## 1.4 Скорочення, використані в Посібнику

| | |
|---|---|
| ДЗ | Дебіторська заборгованість |
| Твердження (комбіновані) | П= Повнота<br>І = Існування<br>Т = Точність та відсічення<br>О = Вартісна оцінка |
| КМА | Комп'ютеризовані методи аудиту |
| ГО | Грошова одиниця (стандартна грошова одиниця "Є") |
| ФЗ | Фінансова звітність |
| HR | Людські ресурси |
| РМСАНВ | Рада з міжнародних стандартів аудиту і надання впевненості |
| ВК | Внутрішній контроль. П'ять основних компонентів внутрішнього контролю:<br>ЗК = Заходи контролю<br>СК = Середовище контролю<br>ІС = Інформаційні системи<br>МО = Моніторинг<br>ОР = Оцінка ризику |
| Кодекс РМСЕБ | Кодекс етики для професійних бухгалтерів РМСЕБ |
| МФБ | Міжнародна федерація бухгалтерів |
| МСФЗ | Міжнародні стандарти фінансової звітності |
| МСА | Міжнародні стандарти аудиту |
| МСЗНВ | Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості |
| ПМПА | Положення з міжнародної практики аудиту |
| МСКЯ | Міжнародний стандарт контролю якості |
| МСЗО | Міжнародні стандарти завдань з огляду |
| МССП | Міжнародні стандарти супутніх послуг |
| ІТ | Інформаційна технологія |
| ПК | Персональний комп'ютер |
| Д&Р | Дослідження і розробки |
| РСВ | Ризик суттєвого викривлення |
| ПОР | Процедури оцінки ризику |
| МСП | Малі та середні підприємства |
| МСПр | Малі та середні (бухгалтерські) практики |
| ТК | Тести контролю |
| ВУП | Вищий управлінський персонал |
| РД | Робочі документи, робоча документація |

# 2. Вступ до навчальних прикладів

Щоб показати, як різні аспекти процесу аудиту можуть бути задокументовані на практиці, було розроблено два учбових приклади, які ґрунтуються на одному вигаданому підприємстві середнього розміру та на одному вигаданому підприємстві, яке є дуже малим. Перший сценарій (Приклад А) – меблева компанія з назвою Дефта Меблі Інк. З 10 працівниками. Другий сценарій (Приклад В) – Кумар&Ко, мале підприємство з двома працівниками. Кумар&Ко переважно постачає товари Дефта Меблі Інк. Обидві організації вирішили використовувати в якості основи звітності МСФЗ.

**Попереджуємо читачів, що ці приклади є винятково ілюстративними. Наведена документація є невеликим витягом зі звичайного аудиторського файлу, та показує тільки один з можливих шляхів дотримання вимог МСА. Приведені дані, аналізи та коментарі відображають тільки деякі обставини та питання, які аудитору буде потрібним розглянути в конкретній аудиторській перевірці. Як завжди, аудитор повинен застосовувати професійне судження.**

## Приклад А—Дефта Меблі, Інк.

### *Вихідні дані*

Дефта Меблі, Інк. – сімейна компанія з виробництва меблів. Вона виробляє різні типи дерев'яних домашніх меблів, готових та зроблених на замовлення. Дефта має відмінну репутацію за виробництво якісної продукції.

Компанія має три основні продуктові лінії: спальні гарнітури, набори меблів для їдальні, та столи всіх різновидів. Стандартний предмет меблів також може бути індивідуалізований для конкретних потреб. Щоб підключити потужність Інтернет, компанія нещодавно зробила веб-сайт, де люди можуть безпосередньо купити меблі та здійснити оплату кредитною карткою. Протягом останнього періоду, компанія виконувала замовлення, отримані за 900 кілометрів.

Виробничі потужності розташовані на акрі землі, прилеглої до будинку Сюрая Дефта. Крім того, західна сторона будинку Сюрая працює як крамниця Дефта Меблі. Головні рішення часто приймаються за столом в їдальні (який був першим столом, котрий

Сюрай та його батько зробили разом). Йому подобається символізм трапези за виробом, який приносить його родині гроші на їжу.

### *Галузеві тренди*

Останнім часом Дефта швидко зростала. Проте, меблева галузь у теперішній час зазнає важких часів внаслідок:

- Занепаду економіки в результаті світової рецесії;
- Потенційні покупці обмежують свої витрати на дискреційні товари, в тому числі меблі;
- Конкуренції;
- Тиску, щоб зменшити ціни для збільшення обсягу продажів; та
- Деякі виробники меблевих деталей виходять з бізнесу, таким чином спричиняючи певні затримки у виробництві.

### *Керівництво*

Компанію було започатковано в 1952 батьком Сюрая, Дживаном Дефта. Дживан спочатку виробляв дерев'яні стояки поручнів та балясини на одному токарному верстаті в маленькій майстерні поруч з родинним будинком.

Компанія не має формальної структури управління. Дживан та Сюрай готують бізнес-план на кожний період, а потім один раз на місяць зустрічаються з успішним місцевим бізнесменом, Раві Джайном, щоб розглянути своє просування відносно плану. Вони також сплачують Раві за консультації стосовно практичності своїх нових намірів та ідей для бізнесу, огляд операційних результатів, та надання порад щодо вирішення конкретних питань, які виникають.

Донька Раві, Парвін (юрист за фахом), зазвичай супроводжує свого батька на зустрічах з Сюраєм та Дживаном. Парвін надає деякі юридичні поради, але її справжня пристрасть – маркетинг та просування товарів. Це була ідея Парвін розширити кордони Дефта Меблі та почати продаж своєї продукції через Інтернет. Вона також спонукає до розширення за межі їхнього регіону та навіть до сусідніх країн. Можливо, за допомогою доступу до додаткових ринків, рівні продажів можуть бути збережені незважаючи на поточний економічний спад.

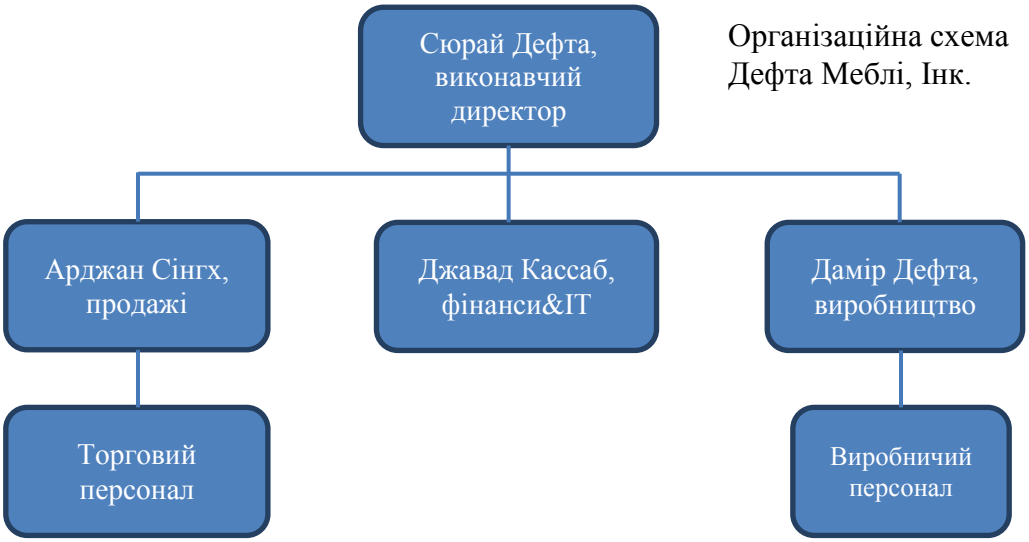
### *Персонал*

Дефта Меблі, Інк. має 10 працюючих на умовах повної зайнятості. Приблизно шість з цих співробітників пов'язані певним чином з родиною. Більшість членів сім'ї працюють у виробничій сфері (якщо потрібно) на додаток до функцій, описаних в наступній схемі. Протягом завантажених періодів, від двох до чотирьох тимчасових робітників можуть наймthemся за необхідності. Кілька тимчасових працівників регулярно повертаються, але, через відсутність гарантії зайнятості, плинність робочої сили є досить високою.

Як виконавчий директор, Сюрай Дефта здійснює нагляд за всіма аспектами бізнесу. Арджан Сингх є відповідальним за продажі та йому допомагають два штатних

продавця. Дамір, брат Сюрая, стежить за виробництвом, що включає замовлення сировини та управління запасами. Через обмеженість виробничих площ, Сюрай та Дамір ніколи не бувають надто далеко від виробничого процесу, та вони спільно виконують нагляд за двома членами персоналу.

Джавад Кассаб (двоюрідний брат Сюрая) є відповідальним за фінансову функцію та інформаційну технологію (IT), та має двох працівників в своїй групі.



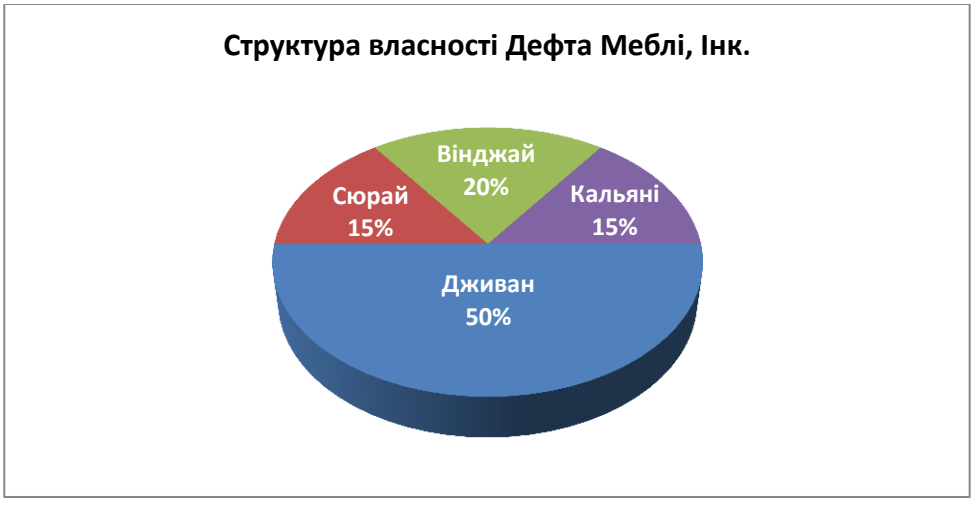

Організаційна схема Дефта Меблі, Інк.

### *Власність*

Дживан є основним акціонером компанії з часткою 50%. Він планує почати передачу акцій своєму сину, Сюраю, поки Сюрай продовжує управляти компанією на основі повної зайнятості та компанія приносить прибуток.

Сюрай та його сестра, Кальяні, кожний володіють часткою в 15%.

Решта 20% належить другові родини, Вінджаю Шарма. Вінджай – заможний інвестор, який надав капітал, необхідний для зростання компанії.




Кальяні – відома співачка, яка активно подорожує. Вона не бере участі в діяльності компанії та цілком покладається на свого батька та брата, які стежать за її інтересами.

Кожного червня Дживад організовує більш формальні бізнес-збори. Акціонери зустрічаються зранку (переважно, щоб розглянути фінансову звітність) та, після полудні, проводять вечірку для співробітників. Сюрай використовує цю можливість розказати працівникам, наскільки добре йде бізнес та які плани на майбутнє.

### *Операційна діяльність*

Компанія почала виробництво стільців, столів та поручнів для огорожі та балясин, та розширила виробництво простих меблів таких як кухонні столи, шафи, та буфети. Дефта Меблі має значне зростання за допомогою таких стратегій як:

- Надання якісної продукції місцевим споживачам за помірними цінами;
- Прийняття крупних замовлень від національних роздрібних торговців. Ці великі замовлення мають встановлений термін поставки (за затримку поставки є значні штрафи) та маржу прибутку, набагато меншу ніж для меблів за індивідуальними замовленнями;
- Ставши першою компанією в регіоні, яка продає (обмежений ряд продукції) через Інтернет; та
- Виробництво частин, таких як шпинделя та стойки для круглих столів для інших місцевих виробників меблів. Це дозволило компанії купити дороги токарні верстати та спеціальні інструменти, які інші компанії не можуть собі дозволити.

Дефта також продає відходи меблів та деревину (окремі предмети, відхилені в процесі контролю якості) на заводі тільки за готівку.

Також розглядається експорт меблі до сусідніх країн. Сюрай визнає, що це буде означати більш високі транспортні витрати, справи з митницею, ризики обміну іноземної валюти, та потенційні втрати при транспортуванні. Хоча продаж до сусідніх країн означає більші витрати, це здається буде невеликою ціною за доступ до потенційно нових клієнтів. Також, Парвін знає багато людей в місцевому уряді та вважає, що вона може допомогти прискорити додаткове офіційне оформлення.

### *Продажі*

Приблизна структура продажів є такою:

- Готові меблі (з каталогу), які продаються через крамницю: 40%
- Продажі роздрібним торговцям меблі: 30%
- Меблі на (індивідуальне) замовлення: 15%
- Продажі через Інтернет: 12%
- Продаж відходів з фабрики: 3%

Арджан Сингх є великим переговорником. Він дуже наполегливий, коли веде переговори з клієнтами та зазвичай досягає продажу, хоча розмір прибутку може бути незначним. Незважаючи на економічний спад, від нещодавно придбав чудовий родинний будинок з виглядом на долину.

- **Примітки до системи продажів**
  - Контракти на продаж готуються для роздрібних та спеціалізованих замовлень. Для всіх індивідуальних замовлень потрібен завдаток у розмірі 15%, який обліковується при отриманні як виручка від реалізації. Два найбільші роздрібні торговця вимагають від Дефта утримувати 30-денний наявний товарний запас, щоб ці замовлення могли бути швидко відвантажені до крамниць коли потрібно. Ці контракти також містять умови повернення товару Дефта, якщо вони не продаються протягом визначеного періоду часу.
  - Замовлення на продаж заповнюється вручну в момент продажу, за виключенням меблів, проданих через магазин або інших дрібних окремих предметів. Всі замовлення на суму більше 500€ або коли ціна продажу є нижче мінімальної повинні бути затверджені Арджаном. Рахунки-фактури готуються коли товари відвантажені та передані замовнику.
  - Для всіх продажів через магазин рахунки-фактури готуються під час продажу та вводяться в облікову систему, яка автоматично нумерує кожну операцію з продажу та, на запит, надає квитанцію.
  - Щоденний звіт про продажі через Інтернет завантажується з веб-сайту. Інформація про замовлення опрацьовується та передаються до виробничого департаменту. В той же час виписуються рахунки-фактури та враховуються як виручка, тому що замовлення було сплачено кредитною карткою замовника. Інвойс з позначкою “сплачено повністю” супроводжує всі Інтернет замовлення, які були відвантажені.
  - Арджан рідко виконує перевірку кредитної історії клієнтів. Він знає більшість з них. У минулому, клієнти сплачували готівку після доставки; зараз, кредит надається щоб протистояти умовам, які надають конкуренти Дефта Меблі. Як

наслідок, Дефта Меблі потребує кредитну лінію від банку. Кожного періоду кількість простроченої заборгованості зростає.

- Наприкінці кожного місяця, Сюрай розглядає продажі та перелік дебіторської заборгованості. Він впевнюється, що немає явних помилок та особисто дзвонить кожному клієнту, чий рахунок перевищує 90 днів.
- Кожний член збутового персоналу (включаючи Арджана) отримує комісію у розмірі 15% з кожного продажу додатково до мінімального базового окладу. З метою мотивації продавців їх базовий оклад є значно меншим окладів більшості інших працівників. Комп'ютерна система вистежує продажі, зроблені кожним продавцем. Джавад кожного місяця роздруковує звіт та готує перелік комісійних, які будуть сплачені разом з зарплатнею за наступний тиждень. Або Сюрай або Дамір перевіряють перелік комісійних та продажі, щоб забезпечити, що працівникам сплачуються правильні суми. Арджан отримує найбільші комісійні від продажів.

### *Інформаційна технологія*

Система складається з шістьох ПК та сервера, який використовується для підтримки Інтернет сайту. Внутрішня система головним чином використовується для електронної пошти, прийому замовлень, та бухгалтерського обліку.

Компанія щотижнево робить резервну копію бухгалтерської системи на зовнішній жорсткий диск, який зберігається у сейфі у сусідній з комп'ютером кімнаті. В останні два періоди були додані захист за допомогою брандмауеру та парольний захист. В останньому періоді, два ПК було викрадено з офісу. Доступ до офісних приміщень тепер краще захищений, ПК є прикутими до столу, а сервер зачинено в окремому спеціально охолоджуваному офісі.

Управління Інтернет-продажами здійснює Джавад. Компанія має угоду з банком щодо обробки кредитних карток перш ніж замовлення затверджено для відвантаження, та сплачує банку 7% з кожного обробленого замовлення. Програмне забезпечення для Інтернет-продажів забезпечує деталі для кожного продажу, в тому числі ім'я замовника, адреса, та замовлені предмети. Інтернет транзакції щоденно завантажуються з веб-сайту, замовлення на продаж опрацьовуються та надсилаються до виробничого департаменту.

### *Людські ресурси та заробітна платня*

Всі рішення щодо найму приймаються Даміром та Сюраєм. Як його батько, Сюрай прихильний до найму компетентних людей та очікує від своїх працівників відданості.

Заробітна платня сплачується працівникам готівкою на початку кожного тижня. Один зі співробітників Джавада, Карла Вінстон, є відповідальною за заробітну плату. Вона має перелік працівників, та обчислює зарплату і утримання на основі сумарних хронометражних карток, які їй надає Дамір. Сюрай розглядає платіжну відомість кожного понеділка перш ніж віддати розпорядження Карлі вручити конверти працівникам. Всі працівники підписують список, коли вони отримують свій конверт. Компанія не веде формальний облік працівників.

### *Закупівлі та виробництво*

Дамір є відповідальним за закупівлі та виробництво. Через те, що система запасів не дуже складна, він схильний до надмірного замовлення деяких елементів, що часто призводить до того, що запаси зберігаються на складі, залишаючись невикористаними.

Це вважається кращим, ніж недостатні ресурси, що призводить до затримок у виробництві.

- **Примітки до закупівельної функції**
  - Перш ніж затверджується закупка вище 5,000€ повинні бути отримані принаймні дві пропозиції ціни. Винятком є деревина, яка постачається місцевим лісопильним заводом, з яким Дефта уклала п'ятирічний контракт на ексклюзивне постачання.
  - Компанія готує замовлення на закупку для всіх закупівель запасів або майна вище 1,000€.
  - Дамір затверджує всіх нових постачальників та подає подробиці Джаваду. Джавад вносить постачальників в систему та вводить деталі отриманих рахунків-фактур.

### *Бухгалтерський облік та фінанси*

Джавад вивчав бухгалтерський облік в університеті та добре обізнаний в питаннях бухгалтерського обліку та фінансів. Коли він приєднався до Дефти два роки тому, він швидко запровадив прикладний пакет "Надійний бухгалтерський облік" Опініон Корп. з інтегрованими модулями кредиторської заборгованості, дебіторської заборгованості, та капітальних активів.

- **Примітки до функції бухгалтерського обліку та фінансів**
  - На даний момент, компанія не має системи безперервного обліку запасів. Запаси підраховуються двічі на рік, один раз на кінець періоду та один раз всередині періоду. Це гарантує, що розмір прибутку від реалізації може бути точно підрахованим принаймні двічі за період.
  - Джавад стурбований нестачею контролю над запасами. Він порадив Сюраю проводити інвентаризацію запасів принаймні чотири рази за період, щоб забезпечити розгляд прибутків протягом періоду. Сюрай відхилив його рекомендацію, заявив, що може бути надто руйнівним підраховувати запаси так часто та може спричинити пропуск компанією граничних термінів.
  - Хоча Дефта є прибутковою, валовий прибуток не є постійним. Джавад не має пояснення щодо того, чому вартість матеріальних запасів не відслідковується за товарними групами.
  - Сюрай дуже незадоволений обов'язком платити будь-яку форму податку на прибуток, та зазвичай чинить тиск на Джавада, щоб забезпечити, що нарахування є "більш ніж адекватними."

**Примітка:** Наступний звіт про прибуток та балансовий звіт були підготовлені управлінським персоналом. Примітки до фінансової звітності або звіт про рух грошових коштів не були включені.

## Додаток А

**Дефта Меблі, Інк.**
**Звіт про прибуток**
**(валютна одиниця (Є))**

| | За рік, що закінчився 31 Грудня | | |
|---|---|---|---|
| | **20X2** | **20X1** | **20X0** |
| Виручка | 1437317Є | 1034322Є | 857400Є |
| Собівартість реалізованих товарів | 879933 | 689732 | 528653 |
| Валовий прибуток | 557384 | 689732 | 528653 |
| Витрати на збут | 64657 | 41351 | 39450 |
| Адміністративні витрати | 323283 | 206754 | 197248 |
| Фінансові витрати | 19471 | 19279 | 15829 |
| Амортизація | 23499 | 21054 | 10343 |
| | 430910 | 288438 | 262870 |
| Прибуток до сплати податку | 126474 | 56152 | 65877 |
| Податки на прибуток | 31619 | 14038 | 16469 |
| Чистий прибуток | 94855Є | 42114Є | 49408Є |

## Додаток B

**Дефта Меблі, Інк.**
**Балансовий звіт**
**(валютна одиниця (Є))**

| | За рік, що закінчився 31 Грудня | | |
|---|---|---|---|
| | **20X2** | **20X1** | **20X0** |
| *АКТИВИ* | | | |
| **Поточні активи** | | | |
| Грошові кошти та еквіваленти | 22246Є | 32552Є | 22947Є |
| Торгова та інша дебіторська заборгованість | 177203 | 110517 | 82216 |
| Запаси | 156468 | 110806 | 69707 |
| Аванси та інші | 12789 | 10876 | 23877 |
| | 368706 | 264721 | 198747 |
| **Непоточні активи** | | | |
| Нерухоме майно, механізми і обладнання | 195821 | 175450 | 103430 |
| | 564527Є | 440171Є | 302177Є |
| *КАПІТАЛ ТА ЗОБОВ'ЯЗАННЯ* | | | |
| **Поточні зобов'язання** | | | |
| Заборгованість перед банком | 123016Є | 107549Є | 55876Є |
| Торгова та інша кредиторська заборгованість | 113641 | 107188 | 50549 |
| Заборгованість з податку на прибуток | 31618 | 14038 | 16470 |
| Поточні зобов'язання по відсотковим позикам | 10000 | 10000 | 10000 |
| | 278275 | 238775 | 132895 |
| **Непоточні зобов'язання** | | | |
| Відсоткові позики | 70000 | 80000 | 90000 |
| **Капітал та резерви** | | | |
| Акціонерний капітал | 18643 | 18643 | 18643 |
| Накопичений прибуток | 197609 | 102753 | 60639 |
| | 564527Є | 440171Є | 302177Є |

## Приклад B—Кумар & Ко.

### *Вихідні дані*

Кумар & Ко. було засновано у 1990 Раджешем (Радж) Кумаром. Це акціонерна компанія, але складається тільки з двох працівників, керуючого власника Раджеша та позаштатного помічника з питань бухгалтерського обліку.

В юнацтві Радж вивчав торгівлю виробами з деревини від свого батька, Санджая. Коли Санджай вперше взяв юного Раджа під своє крило, він побачив, що Радж також має природний талант до виробництва деревинних виробів, і він цим пишався.

Після смерті свого батька в 1976, Радж вирішив інвестувати свої невеликі заощадження у відкриття своєї власної меблевої крамниці, яку він назвав Кумар & Ко.

### *Бізнес-пропозиція*

Спочатку бізнес Раджа був зосередженим на виробництві дрібних дерев'яних хатніх меблів. Але, незабаром після початку свого бізнесу, його кузен Сюрай (Дефта Меблі) зробив йому ділову пропозицію. Сюрай попросив, щоби Радж присвятив більшість свого часу та уваги створенню стояків та ніжок для столів, які виробляє фабрика Дефта. Ціна, яку Дефта була згодна платити за його продукцію, дозволяла йому отримати більший розмір прибутку ніж він міг отримати від інших своїх виробів. Радж погодився.

Щоб заохотити Раджа зосередити свій бізнес на обслуговуванні потреб Дефта, Дефта придбала частку 15% в капіталі Кумар. Це допомогло Кумару придбати нові токарні верстати та інструменти для покращення ефективності виробництва.

### *Галузеві тренди*

Меблева галузь в даний час стикається зі складними економічними умовами. Кумар & Ко зазнає здорового та стабільного зростання, але якщо попит на продукцію від Дефта буде знижуватися, обсяги реалізації Кумар також постраждають. Радж все ще займається деякими індивідуальними замовленнями меблів, але Дефта становить близько 90% його бізнесу.

### *Виробництво*

Кумар & Ко. це компанія під керівництвом власника, в якій Радж володіє 85% акцій. Крім Раджа є два штатних працівники. Він застосовує тривалі робочі дні, та працює більшість вихідних, просто щоб не відставати від замовлень з Дефта.

Проте, в поточний період, Радж рідко буває в офісі або майстерні. Він робить мінімум, необхідний для задоволення потреб, але майже не бере участі у затвердженні замовлень, постачання сировини або обліку, як це колись було. Певно, він має деякі проблеми у себе вдома. У сина-підлітка Раджа нещодавно виникли проблеми зі здоров'ям, що загрожує зруйнувати репутацію сім'ї.

На початку періоду Кумар отримав нове фінансування від банку на придбання необхідної сировини та заміну деякого застарілого устаткування. Кредит отримано з

зобов'язаннями перед банком, які повинні бути дотримані або кошти можуть бути відкликані.

Радж має справу безпосередньо з персоналом Дефта стосовно замовлень та реєструє їх у зошиті. Бухгалтер потім створює рахунки-фактури та отримує платежі. Він особисто організовує доставку і веде журнал замовлень/доставки.

Радж підтримує гарні записи і зберігає наступну оновлену інформацію:

- Журнали замовлень/доставки: дата розміщення замовлення, сума, тип, ціни, дата виконання замовлення, метод поставки, кількість проданих/відвантажених товарів, дата доставки та відмітка про оплату;
- Журнал продажів: ім'я клієнта, дата доставки, деталі замовлення (вид продукції, кількість, тип дерева, спеціальні запити тощо), ціна, сплачена сума; та
- Журнал закупівель: окремо матеріали та інші предмети.

Радж кожного тижня співставляє журнал доставки з журналом продажів, щоб впевнитися, що жодна доставка не пропущена.

### *Бухгалтерський облік*

Позаштатний бухгалтер Кумар & Ко., Рубі, працює з Раджем більше 10 років та є дуже компетентним. Вона веде бухгалтерський облік та складає щомісячні та річні фінансові звіти. Проте, вона вважає, що Радж користується її послугами безвідплатно. Він не підвищував її заробітну плату протягом останніх трьох років. Рубі має двох дітей, яких вона бажає відправити до коледжу, але вона занепокоєна тим, як оплатити навчання.

## Додаток А

**Кумар&Ко.**
**Звіт про прибуток – підготовлено управлінським персоналом**

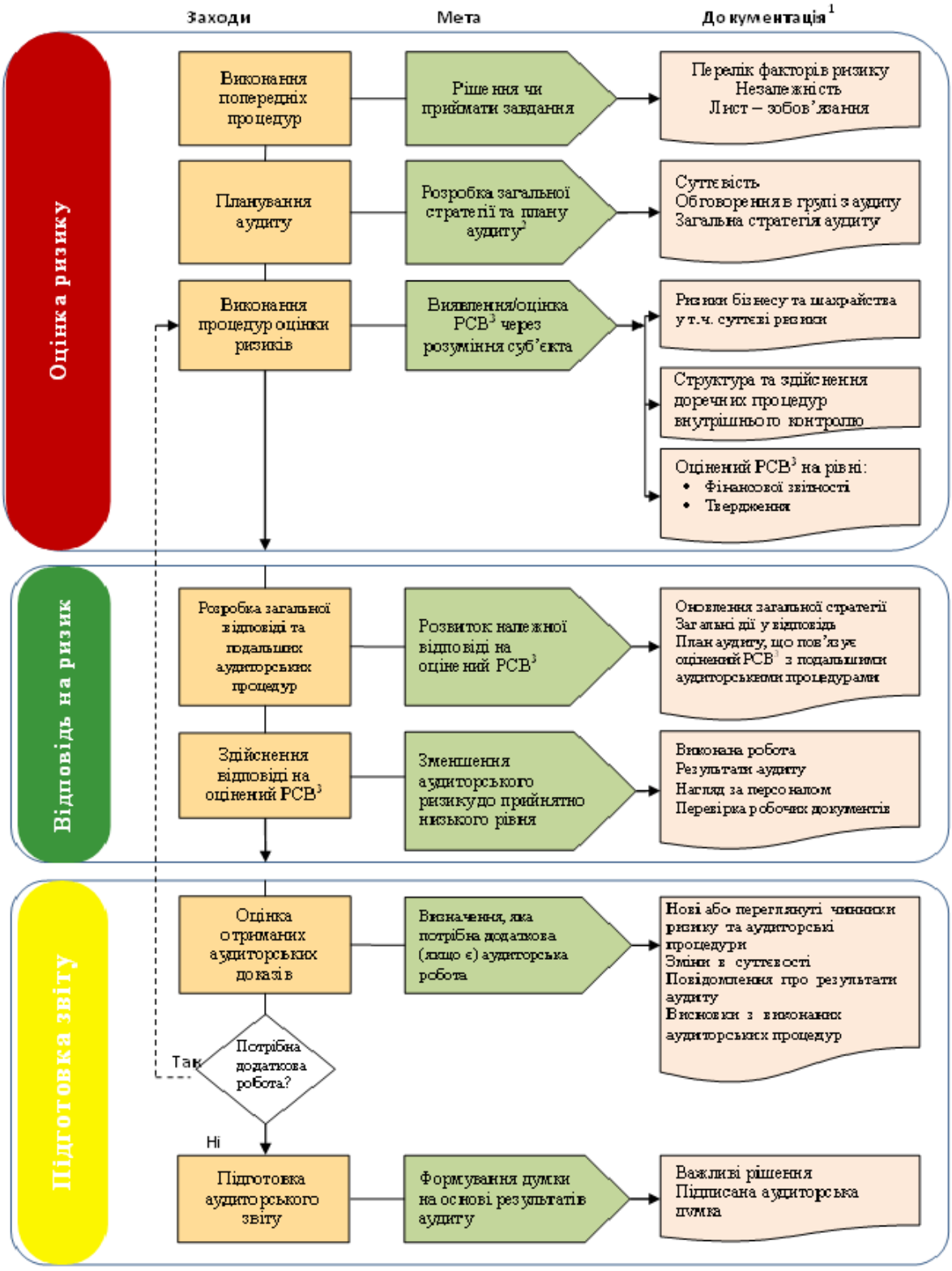
| | За рік, що закінчився 31 Грудня | | |
|---|---|---|---|
| | 20X2 | 20X1 | 20X0 |
| Виручка | 231540€ | 263430€ | 212818€ |
| Собівартість реалізованих товарів | 118600 | 122732 | 100220 |
| Валовий прибуток | 112940 | 140698 | 112598 |
| Витрати на збут | 13002 | 19450 | 12890 |
| Адміністративні витрати | 71532 | 91318 | 68101 |
| Фінансові витрати | 6480 | 0 | 0 |
| Амортизація | 11541 | 6871 | 5020 |
| | 102555 | 117639 | 86011 |
| Прибуток до сплати податку | 10385 | 23059 | 26587 |
| Податки на прибуток | 5765 | 6420 | 8988 |
| Чистий прибуток | 4620€ | 16639€ | 17559€ |

## Додаток B

**Кумар&Ко.**
**Балансовий звіт– підготовлено управлінським персоналом**

| | На 31 Грудня | | |
|---|---|---|---|
| | 20X2 | 20X1 | 20X0 |
| *АКТИВИ* | | | |
| **Поточні активи** | | | |
| Грошові кошти та еквіваленти | 1255€ | 10822€ | 6455€ |
| Торгова та інша дебіторська заборгованість | 67750 | 65110 | 34100 |
| Запаси | 34613 | 15445 | 12607 |
| | 103618 | 91377 | 53162 |
| **Непоточні активи** | | | |
| Нерухоме майно, механізми і обладнання | 54430 | 22468 | 20216 |
| | 158048€ | 113845€ | 73378€ |
| *КАПІТАЛ ТА ЗОБОВ'ЯЗАННЯ* | | | |
| **Поточні зобов'язання** | | | |
| Торгова та інша кредиторська заборгованість | 53100€ | 48820€ | 36500€ |
| Поточні зобов'язання по відсотковим позикам | 4000 | 0 | 0 |
| | 57100 | 48820 | 36500 |
| **Непоточні зобов'язання** | | | |
| Відсоткові позики | 31000 | 0 | 0 |
| **Капітал та резерви** | | | |
| Акціонерний капітал | 10580 | 10580 | 10580 |
| Накопичений прибуток | 59368 | 54445 | 26298 |
| | 158048€ | 113845€ | 73378€ |

# 3. Оцінка ризику — Огляд



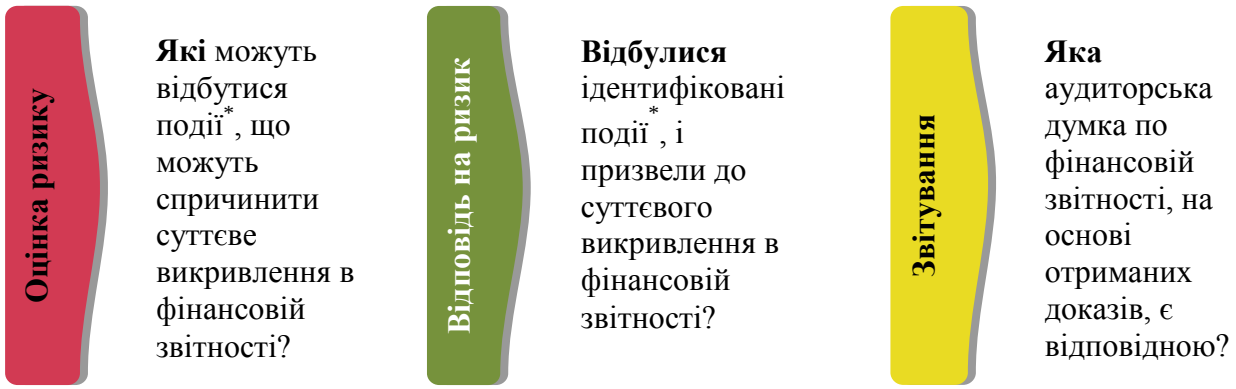

**Примітки:**

1. Зверніться до МСА 230 для більш повного переліку необхідної документації
2. Планування (МСА 300) - це постійний та ітеративний процес протягом аудиту
3. РСВ = ризик суттєвого викривлення.

| Номер параграфу | Мета (цілі) МСА |
|---|---|
| 315.3 | Метою аудитора є виявлення та оцінка ризиків суттєвого викривлення, внаслідок шахрайства або помилки, на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень за допомогою розуміння суб'єкта та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю суб'єкта, таким чином забезпечуючи основу для розробки та застосування дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення. |

Простий спосіб описати три елементи показано нижче.

*Схема 3.0-1*




*"Подія" – це просто чинник ризику бізнесу або шахрайства (див. опис в Томі 1, Глава 3, Схема 3.2-2), яка, якщо вона дійсно відбудеться, може негативно вплинути на здатність суб'єкта досягнути своїх цілей підготовки фінансової звітності, яка не містить суттєвих викривлень у результаті помилок та шахрайства. Це може також включати ризики, пов'язані з відсутністю внутрішнього контролю для пом'якшення потенційної можливості для суттєвих перекручень у фінансовій звітності.

Основні етапи фази аудиту, пов'язані з оцінкою ризику, в порядку, в якому вони, як правило, виконуються, наведені у наступній схемі.

*Схема 3.0 – 2*

*РСВ=Ризик суттєвого викривлення

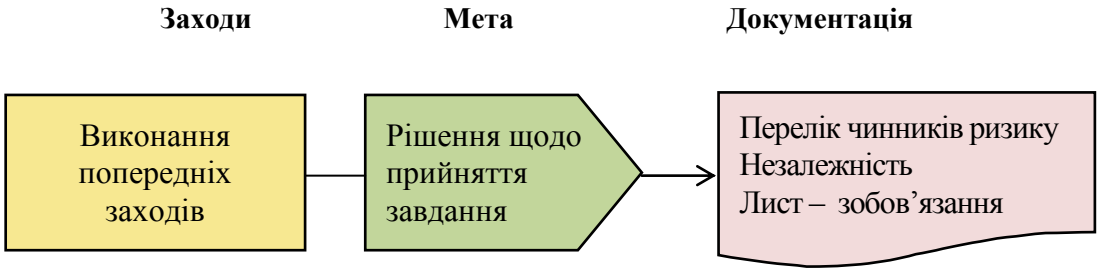
Основні поняття, які розглядаються у фазі оцінки ризику, викладені нижче.

| Основні поняття фази оцінки ризику | Том та Глава |
|---|---|
| Внутрішній контроль | T1 - 5 |
| Твердження фінансової звітності | T1 - 6 |
| Суттєвість та аудиторський ризик | T1 - 7 |
| Процедури оцінки ризику | T1 - 8 |

# 4. Прийняття та продовження завдання

| Зміст глави | Застосовні МСА |
|---|---|
| Рекомендації щодо процедур, необхідних для:<br>• Виявлення та оцінки чинників ризику, доречних для прийняття рішення, чи прийняти або відхилити завдання з аудиту; та<br>• Погодження та документального оформлення умов завдання. | 210, 220, 300 та МСКЯ 1 |

*Схема 4.0-1*




Основні етапи в процесі прийняття/продовження завдання показані нижче.

*Схема 4.0-2*

**Процес прийняття/продовження завдання з аудиту**

[1]Для додаткової інформації дивись Том2, Главу 4.3.

| Номер параграфу | Мета (цілі) МСА |
|---|---|
| 210.3 | Завданням аудитора є прийняти або продовжити завдання з аудиту тільки після погодження основи, на якій воно має виконуватися, шляхом:<br>(а) Встановлення наявності передумов для аудиту; та<br>(б) Підтвердження, що є спільне розуміння між аудитором та управлінським персоналом та, коли доречно, вищим управлінським персоналом, умов завдання з аудиту. |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА/МСКЯ 1 |
|---|---|
| МСКЯ 1.26 | Для прийняття та продовження відносин з клієнтом та конкретних замовлень, Фірма повинна встановити політики та процедури, призначені надати фірмі обґрунтовану впевненість, що вона бере на себе або продовжує тільки відносини та завдання, в яких фірма:<br>(а) Є компетентною для виконання завдання та має можливості, в тому числі час та ресурси, для його виконання; (Див: Пар. Д18, Д23)<br>(б) Може виконати доречні етичні вимоги; та<br>(в) Розглянула чесність клієнта, та не має інформації, яка могла б привести її до висновку по нечесність клієнта. (Див: Пар. Д19-Д20, Д23). |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА/МСКЯ 1 |
|---|---|
| МСКЯ 1.27 | Такі політики і процедури повинні вимагати:<br>(а) Щоб фірма отримала таку інформацію, яку вона вважає потрібною за даних обставин, до прийняття завдання від нового клієнта, коли приймає рішення чи продовжувати існуюче завдання, та коли розглядає прийняття нового завдання від існуючого клієнта. (Див: Пар. Д21, Д23)<br>(б) Щоб у випадку виявлення потенційного конфлікту інтересів при прийнятті завдання від нового або існуючого клієнта, фірма визначала, чи належить прийняти завдання.<br>(в) Якщо були виявлені проблемні питання та фірма приймає рішення прийняти або продовжити відносини з клієнтом або конкретне завдання, щоб фірма документувала яким чином було вирішене питання. |
| МСКЯ 1.28 | Фірма повинна встановити політики та процедури продовження завдання та відносин з клієнтом, за обставин, коли фірма отримує інформацію , яка могла б змусити її відхилити завдання, якби ця інформація була доступна раніше. Такі політики та процедури повинні включати розгляд наступних питань:<br>(а) Професійні та юридичні обов'язки, які застосовуються до обставин, в тому числі, чи є вимоги до фірми повідомити особу або осіб, які зробили призначення або, в деяких випадках, регуляторні органи; та<br>(б) Можливість відмови від завдання або від завдання та відносин з клієнтом. (Див: Пар. Д22-Д23) |
| 210.4 | Для цілей МСА, наступний термін має таке значення:<br>Передумови для аудиту—Застосування управлінським персоналом прийнятної основи фінансової звітності у підготовці фінансової звітності та домовленість з управлінським персоналом та, коли доречно, з вищим управлінським персоналом, вихідних умов, на яких проводиться аудит. |
| 220.12 | Партнер з завдання повинен впевнитися, що відповідні процедури, що стосуються прийняття та продовження відносин з клієнтами та завдань з аудиту, були виконані, та повинен встановити, що зроблені у зв'язку з цим висновки є доречними. (Див: Пар. Д8-Д9) |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА/МСКЯ 1 |
|---|---|
| 220.13 | Якщо партнер з завдання отримує інформацію, яка могла б призвести фірму до відхилення завдання з аудиту, якби ця інформація була доступна раніше, партнер з завдання повинен відразу повідомити цю інформацію фірмі, щоб фірма та партнер з завдання могли вжити необхідних заходів. (Див: Пар. Д9) |
| 300.13 | Аудитор повинен вжити наступні заходи до початку первісного аудиту:<br>(а) Виконати процедури, які вимагаються МСА 220 стосовно прийняття відносин з клієнтом та конкретного завдання з аудиту; та<br>(б) Спілкування з попереднім аудитором, якщо відбулася зміна аудиторів, згідно з відповідними етичними вимогами. (Див: Пар. Д20) |

## *4.1 Огляд*

Одним з найбільш важливих рішень, які фірма може зробити, е визначення того, яке зобов'язання прийняти або які відносини з клієнтами зберегти. Неправильне рішення може призвести до несплаченого часу, несплачених гонорарів, додаткового навантаження на партнерів та працівників, втрати репутації та, що найгірше, потенційних судових позовів.

МСКЯ 1 та МСА 220 вимагають, щоб фірми розробляли, запроваджували та документували свої процедури контролю якості щодо прийняття своїх клієнтів та політики утримання клієнта. В ідеалі, ці політики і процедури повинні розглядати рівень ризику (припустимий ризик) та характеристики клієнта (такі як низька чесність управлінського персоналу, високоризикова галузь, або компанія, акції якої котируються на фондовій біржі), які могли б бути не прийнятними для фірми.

Для отримання додаткової інформації, зверніться до МСКЯ 1 та МСА 220, а також до *Керівництва МФБ з контролю якості для використання малими та середніми практиками* (Керівництво з КЯ).

Перш ніж фірма вирішить прийняти або зберегти завдання, аудитор повинен:

- Встановити прийнятність пропонованої основи фінансової звітності;
- Оцінити, чи може фірма дотриматися доречних етичних вимог;
- Отримати згоду управлінського персоналу, що він визнає та розуміє свою відповідальність за:

- Підготовку фінансової звітності відповідно до застосовної основи фінансової звітності,
- Такий внутрішній контроль, який управлінський персонал визначає за необхідний, щоб забезпечити підготовку фінансової звітності, вільної від суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки, та
- Надання аудитору доступу до всієї відповідної інформації, яка може бути потрібною аудитору, плюс необмежений доступ до осіб в межах суб'єкта, від яких аудитор визначить необхідним отримати аудиторські докази; та

- Виконати процедури прийняття або продовження завдання. Ці процедури можуть бути подібні процедурам оцінки ризику, викладеним в Томі 1, Глава 8. Результати (припускаючи, що завдання прийнято) можуть у подальшому бути використані як частина оцінки ризику.

Первинні оцінки ризику завдання та оцінки наступних років допомагають забезпечити, що фірма є:

- Незалежною та не існує конфлікту інтересів;
- Компетентною для виконання роботи з необхідними ресурсами та наявним часом;
- Готовою прийняти ризики, пов'язані з виконанням аудиту. Це може включати оцінку чесності управлінського персоналу та ставлення до внутрішнього контролю, галузевих тенденцій, наявності відповідних аудиторських доказів та інших чинників, наприклад, спроможності клієнта оплатити послуги; та
- Немає будь-якої нової інформації про існуючого клієнта, яка могла б змусити фірму відхилити завдання якби вона була відома раніше.

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Можуть бути деякі дуже малі підприємства, яким потрібен аудит, у яких власник – менеджер керує підприємством, має кілька (якщо є) запроваджених формальних документально оформлених процедур контролю та, відповідно, може подолати майже всі. У таких ситуаціях аудитор повинен визначити, чи може відсутність заходів контролю або інших компонентів контролю зробити неможливим отримати достатні відповідні аудиторські докази. В такому випадку, аудитору слід застосувати професійне судження при визначенні, чи завдання повинно бути відхилено або має бути надано модифікований висновок.

Фактори для розгляду включають:

- Середовище контролю суб'єкта. Наприклад: чи заслуговує на довіру власник – менеджер, чи є він/вона компетентним та чи має належне ставлення до внутрішнього контролю?
- Чи можливо спланувати загальну відповідь та подальші аудиторські процедури, які могли б адекватно відповісти на оцінені чинники ризику? Наприклад, чи можуть бути використані процедури по суті для визначення того, що всі доходи та зобов'язання належним чином відображені в бухгалтерському обліку?

Після того як було прийнятим рішення прийняти або продовжити завдання для клієнта, наступним кроком є:

- Визначити, чи наявні передумови для аудиту; та
- Підтвердити спільне розуміння між аудитором та управлінським персоналом (та, якщо доречно, з вищим управлінським персоналом) умов завдання з аудиту.

## *4.2 Прийняття завдання*

Першим кроком в процесі прийняття або продовження клієнта є оцінка спроможності фірми виконати завдання та пов'язаних ризиків. У наступній схемі викладені деякі можливі напрями дослідження.

*Схема 4.2-1*

| Розглянути | Напрям дослідження |
|---|---|
| **Вимоги внутрішньо-фірмового контролю якості** | Які політики і процедури (на рівні фірми та рівні завдання) впроваджені для забезпечення обґрунтованої впевненості, що фірма буде приймати або продовжувати тільки відносини, де:<br>• Фірма може виконати вимоги МСА; та<br>• Ризики, пов'язані з завданням, знаходяться в межах припустимого для фірми ризику? |
| **Яка робота потрібна?** | • Який характер та масштаб аудиту?<br>• Які стандарти бухгалтерського обліку будуть використані?<br>• Яким чином буде використовуватися звіт аудитора та фінансова звітність?<br>• Який граничний термін (якщо є) для завершення аудиту? |
| **Чи має фірма потрібні компетентність, ресурси та час?** | • Чи має фірма достатньо персоналу з необхідною компетенцією та можливостями?<br>• Чи має обраний персонал фірми:<br>— Знання відповідної галузі або предмету,<br>— Досвід роботи з відповідними регуляторними або звітними вимогами, або<br>— Можливість ефективно отримати необхідні навички і знання?<br>• Чи доступні експерти, якщо необхідно?<br>• У разі необхідності, чи є кваліфікований персонал, щоб виконати огляд контролю якості завдання?<br>• Чи може фірма та наявний персонал (з урахуванням потреб у часі для інших клієнтів) виконати завдання протягом граничного терміну надання звіту? |
| **Чи є фірма незалежною?** | • Чи може фірма та група з завдання дотриматися вимог етики та незалежності?<br>• Якщо були виявлені конфлікти інтересів, недостатня незалежність або інші загрози:<br>— Чи були вжиті відповідні заходи, щоб усунути ці |

| Розглянути | Напрям дослідження |
|---|---|
| | загрози або зменшити їх до прийнятного рівня за допомогою застосування запобіжних заходів, або<br>— Були вжиті заходи зі скасування завдання?<br>• Якщо суб'єкт, який підлягає аудиторській перевірці, є компонентом більш великої групи, група з завдання для групи може затребувати виконання певної роботи по фінансовій звітності компонента. В таких випадках, група з завдання спочатку повинна отримати розуміння наступного:<br>— Чи розуміє аудитор компонента та буде дотримуватися етичних (у тому числі до незалежності) вимог, які доречні для аудиту групи,<br>— Професійної компетентності аудитора компонента,<br>— Чи буде спроможна група з завдання для групи брати участь в роботі аудитора компонента в обсязі, необхідному для отримання достатніх відповідних аудиторських доказів, та<br>— Чи працює аудитор компонента в регуляторному середовищі, яке здійснює активний нагляд за аудиторами. |

| Розглянути | Напрям дослідження |
|---|---|
| **Чи прийнятні пов'язані ризики?** | • Для нових завдань, чи спілкувалася фірма (відповідно до МСА 300.13) з попереднім аудитором щодо визначення, чи є будь-які причини для неприйняття завдання?<br>• Фірма виконала пошук в Інтернеті та провела обговорення з персоналом фірми та іншими третіми особами (наприклад, банкірами), щоб ідентифікувати будь-які причини, через які фірма не повинна приймати завдання?<br>• Які цінності ("тон наверху") та майбутні цілі суб'єкта господарювання?<br>• Наскільки компетентним є вище керівництво підприємства та персонал?<br>• Чи є складні або трудомісткі питання, які потребують вирішення (облікові політики, дотримання законодавства тощо)?<br>• Які зміни відбулися за цей період, що будуть впливати на завдання (бізнес-тенденції та ініціативи, кадрові зміни, фінансова звітність, IT системи, придбання/продаж активів, регулювання тощо)?<br>• Чи є високий рівень уваги суспільства або інтересу засобів масової інформації?<br>• Чи знаходиться суб'єкт в доброму фінансовому стані та має спроможність сплатити фірмі плату за професійні послуги?<br>• Чи буде суб'єкт надавати допомогу фірмі в отриманні |

| Розглянути | Напрям дослідження |
|---|---|
| | інформації та підготовці списків, аналізів залишків на рахунках, наданні файлів даних тощо? |
| **Чи можна довіряти клієнту?** | • Чи існують будь-які обмеження масштабу, наприклад, нереальні граничні терміни або неможливість отримати необхідні аудиторські докази?<br>• Чи є будь-які причини (або останні події), які викликають сумніви щодо чесності головних власників, управлінського персоналу та вищого управлінського персоналу підприємства? Розгляньте операційну діяльність суб'єкта, в тому числі звичаї ділової практики, ділову репутацію, та історію будь-яких порушень етики або регуляторних вимог.<br>• Чи є будь-які ознаки того, що суб'єкт може бути залучений до відмивання грошей або іншої злочинної діяльності?<br>• Хто є пов'язаними сторонами суб'єкта та яка у них ділова репутація?<br>• Чи має управлінський персонал неправильне ставлення до внутрішнього контролю та агресивне ставлення до інтерпретації стандартів бухгалтерського обліку? Розгляньте корпоративну культуру, організаційну структуру, готовність ризикувати, складність операцій тощо. |

### *Перевірка основних даних*

Щоб гарантувати, що інформація, отримана від суб'єкта, є точною, обміркуйте, яка інформація може бути отримана від сторонніх осіб для підтвердження ключових аспектів оцінки ризику. Цей простий крок може запобігти проблемам в подальшому. Приклади включають інформацію з таких джерел як попередні фінансові звіти, декларації з податку на прибуток, звіти про кредитні операції та, можливо (після отримання дозволу від потенційного клієнта), обговорення с основними радниками, такими як банкіри, і т. ін.

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Перш ніж звернутися до третіх осіб та збирати інформацію про потенційного клієнта, необхідно вжити заходи щодо забезпечення того, що всі партнери та персонал знають про:

- Політики фірми для захисту конфіденційної інформації, підтримуваної про клієнтів;
- Вимоги законодавства про недоторканість приватного життя; та
- Вимоги застосовного кодексу етики.

## *4.3 Передумови для аудиту*

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 210.6 | Для того щоб встановити, чи представлені передумови для аудиту, аудитор повинен:<br>(а) Визначити, чи прийнятною є основа фінансової звітності, яка повинна застосовуватися при підготовці фінансової звітності; та (Див: Пар. Д2-Д10)<br>(б) Отримати згоду управлінського персоналу, що він визнає та розуміє свою відповідальність: (Див: Пар. Д11-Д14, Д20)<br>(i). За підготовку фінансової звітності відповідно до застосовної основи фінансової звітності, в тому числі, коли доречно, їх справедливого представлення; (Див: Пар. Д15)<br>(ii). За такий внутрішній контроль, який управлінський персонал визначає необхідним для забезпечення підготовки фінансової звітності, вільної від суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки; та (Див: Пар. Д16-Д19)<br>(iii). За надання аудитору:<br>а. Доступу до всієї інформації, яку управлінський персонал усвідомлює, що має відношення до підготовки фінансової звітності, наприклад, даних обліку, документації та інших питань;<br>б. Додаткової інформації, яку аудитор може запитати від управлінського персоналу для цілей аудиту; та<br>в. Необмеженого доступу до осіб в межах суб'єкта, від яких аудитор визначає необхідним отримати аудиторські докази. |

*Схема 4.3-1*

| Розглянути | Напрям дослідження |
|---|---|
| **Чи наявні передумови аудиту?** | Чи є прийнятною концептуальна основа фінансової звітності (наприклад, МСФЗ або місцеві стандарти), яка має бути використана при підготовці фінансової звітності? Фактори для розгляду включають:<br>• Характер суб'єкта (комерційне підприємство, державний сектор, або неприбуткова організація);<br>• Мета фінансової звітності (загального призначення або для конкретних користувачів);<br>• Характер фінансової звітності (повний комплект фінансової звітності або окремий фінансовий звіт); та<br>• Чи застосовна основа фінансової звітності передбачена законом або нормативом.<br>Чи погодив управлінський персонал та чи визнає/розуміє свою відповідальність за:<br>• Підготовку фінансової звітності відповідно до застосовної основи фінансової звітності, в тому числу (коли доречно) їх справедливого представлення;<br>• Такий внутрішній контроль, який управлінський персонал визначає необхідним для гарантії підготовки фінансової звітності, яка не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки; та<br>• Надання аудитору:<br>— Доступу до всієї доречної інформації, такої як облікові дані, документація та інші питання,<br>— Додаткової інформації, запрошеної від управлінського персоналу для мети аудиту (наприклад, письмових пояснень), та<br>— Необмеженого доступу до осіб в межах суб'єкта для отримання необхідних аудиторських доказів? |
| **Чи є обмеження масштабу?** | Чи вводить управлінський або вищий управлінський персонал обмеження будь-якого типу на масштаб аудиту? Це може включати нереальні граничні терміни, перешкоди персоналу фірми виконувати роботу, та відмова в доступі до приміщень, ключового персоналу або документів. Якщо таке обмеження може призвести до відмови від висловлення думки, фірма може відмовитися від завдання, якщо законом або нормативом не вимагається продовжувати завдання. |

Якщо управлінський персонал не визнає своїх обов'язків або не погоджується надати письмові заяви, аудитор не зможе отримати достатні відповідні аудиторські докази. За таких обставин, або коли основа фінансової звітності є неприйнятною, МСА 210.8 вимагає від аудитора відхилити завдання, якщо інше не вимагається законом або нормативом.

## *4.4 Погодження умов завдання*

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 210.7 | Якщо управлінський або вищий управлінський персонал встановлює обмеження на масштаб роботи аудитора в умовах запропонованого завдання з аудиту так, що аудитор вважає, що обмеження призведуть до відмови від висловлення думки щодо фінансовій звітності, аудитор не повинен приймати таке обмежене завдання як завдання з аудиту, якщо цього не вимагає законом або нормативний акт. |
| 210.9 | Аудитор повинен погодити умови завдання на аудит з управлінським або вищим управлінським персоналом, за необхідності. (Див: Пар. Д21) |
| 210.10 | Відповідно до параграфу 11, погоджені умови завдання з аудиту повинні бути зареєстровані в листі – зобов'язанні з аудиту або іншій відповідній формі письмової угоди та повинні включати: (Див: Пар. Д22-Д25)<br>(а) Мету та масштаб аудиту фінансової звітності;<br>(б) Відповідальність аудитора;<br>(в) Відповідальність управлінського персоналу;<br>(г) Встановлення застосовної основи фінансової звітності для підготовки фінансової звітності; та<br>(д) Посилання на очікувану форму та зміст будь-яких звітів, які мають бути надані аудитором, та твердження, що можуть існувати обставини, за яких звіт може відрізнятися від його очікуваної форми та змісту. |
| 210.11 | Якщо закон або нормативний акт передбачає достатньо детально умови завдання з аудиту, згадані в параграфі 10, аудитору не потрібно записувати їх у письмовій угоді, за винятком факту, що застосовується такий закон або нормативний акт, та що управлінський персонал визнає і розуміє свої обов'язки, викладені у параграфі 6 (б). (Див.: Пар. Д22, Д26-Д27). |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 210.12 | Якщо закон або нормативний акт встановлює відповідальність управлінського персоналу, подібну до описаної у параграфі 6 (б), аудитор може визначити, що закон або нормативний акт містить відповідальність, яка, на думку аудитора, є еквівалентною встановленій у цьому параграфі. Стосовно такої еквівалентної відповідальності аудитор може використовувати формулювання закону або нормативного акта для її опису в письмовій угоді. Стосовно відповідальності, яку не передбачено законом чи нормативним актом так, що вона є еквівалентною, у письмовій угоді має використовуватися опис у параграфі 6 (б). (Див.: Пар. Д26.) |
| 210.13 | Стосовно повторних аудиторських перевірок, аудитор повинен оцінити, чи вимагають обставити перегляду умов завдання з аудиту, та чи є потреба нагадати суб'єкту господарювання про існуючі умови завдання з аудиту. (Див: Пар. Д28) |
| 210.14 | Аудитор не повинен погоджуватися на зміну умов завдання з аудиту, якщо немає обґрунтованого виправдання для цього. (Див.: Пар. Д29-Д31). |
| 210.15 | Якщо до завершення завдання з аудиту аудитору пропонується змінити завдання з аудиту на завдання, яке передає більш низький рівень впевненості, аудитор повинен визначити, чи є розумні підстави для цього. (Див.: Пар. Д32-Д33). |
| 210.16 | Якщо умови завдання з аудиту змінюються, аудитор та управлінський персонал повинні погодити та зафіксувати нові умови завдання в листі – зобов'язанні або іншій прийнятній формі письмової угоди. |
| 210.17 | Якщо аудитор не може погодитися на зміну умов завдання з аудиту та управлінський персонал не дозволяє йому продовжувати первинне завдання з аудиту, аудитор повинен:<br>(а) Скасувати завдання з аудиту, коли скасування можливе згідно з застосовним законом або нормативним актом; та<br>(б) Визначити, чи є будь-яке зобов'язання, контрактне або інше, повідомити про обставини іншим сторонам, наприклад, вищому управлінському персоналу, власникам або регуляторним органам. |

**Примітка:** Параграфи 18-22 МСА 210 містять деякі додаткові питання для розгляду під час прийняття завдання, наприклад, у випадках якщо стандарти фінансової звітності доповнюються законом або нормативним актом, та якщо основа фінансової звітності передбачена законом або нормативом.

Для забезпечення чіткого розуміння між управлінським персоналом і аудитором умов завдання, готується та погоджується з відповідним представником вищого керівництва лист – зобов'язання (або інша доцільна форма письмової угоди). Щоб уникнути потенційних непорозумінь, лист – зобов'язання має бути остаточно опрацьований та підписаний до початку виконання робіт.

Навіть у країнах, де завдання, масштаб та обов'язки аудиту встановлюються законом, лист – зобов'язання все ж може бути корисним для інформування клієнтів про свої конкретні функції та відповідальність.

Приклад листа – зобов'язання зроблений на основі прикладу, що міститься у МСА 210, наведено у матеріалах навчального прикладу далі.

У листі – зобов'язанні можуть розглядатися наступні питання.

*Схема 4.4-1*

| Умови | Опис |
|---|---|
| **Завдання, стандарти бухгалтерського обліку, масштаб, та форма звіту аудитора за результатами аудиту фінансової звітності** | • Стандарти бухгалтерського обліку, які мають застосовуватися.<br>• Мета аудиту фінансової звітності та передбачена форма аудиторського звіту або іншого повідомлення. Також, обставини, за яких звіт може відрізнятися від очікуваної форми та змісту.<br>• Масштаб аудиту, у тому числі посилання на застосовне законодавство, нормативи, МСА, та стандарти етики та інші стандарти професійних організацій, яких дотримується аудитор.<br>• Інші сторони, яким потрібно надати звіт (наприклад, регулятор). |
| **Відповідальність аудитора** | • Виконувати аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА).<br>• Визнання, що внаслідок внутрішніх обмежень аудиту та внутрішнього контролю, є неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення можуть бути не виявлені, навіть незважаючи на те, що аудит належним чином спланований та виконаний відповідно до МСА. |
| **Відповідальність управлінського персоналу** | • За підготовку фінансової звітності відповідно до застосовної основи фінансової звітності, та за розробку і застосування такого внутрішнього контролю, який управлінський персонал вважає необхідним для підготовки фінансової |

| Умови | Опис |
|---|---|
| | звітності, вільної від суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки.<br>• Прийняття умов завдання, описаних в листі – зобов'язанні.<br>• Надати необмежений доступ до будь-яких облікових даних, документації та іншої інформації, запитаної у зв'язку з аудитом.<br>• Надати необмежений доступ до осіб всередині суб'єкта.<br>• Підтвердити сподівання аудитора на отримання письмових підтверджень від управлінського персоналу стосовно заяв, зроблених управлінським персоналом у зв'язку з аудитом.<br>• Домовленість повідомити аудитору факти, які можуть вплинути на фінансову звітність, про які управлінському персоналу може стати відомо протягом періоду від дати аудиторського звіту до дати опублікування фінансової звітності. |

Інші питання, які можуть бути включені в лист – зобов'язання, наведені нижче.

*Схема 4.4-2*

| Умови | Опис |
|---|---|
| **Як буде виконуватися аудит, вирішення будь-яких суперечок, обов'язки, та домовленості про оплату** | Розгляд домовленостей стосовно:<br>• Планування та виконання аудиту, в тому числі склад групи з аудиту та конкретизація, які (якщо є) попередні фінансові звіти або інші робочі документи мають бути підготовлені клієнтом, разом з датами, на які вони потрібні аудитору;<br>• Участь інших аудиторів та експертів;<br>• Участь попереднього аудитора, якщо є, щодо вхідних залишків; та<br>• Інші питання:<br>— Будь-які обмеження відповідальності аудитора, якщо існує така можливість,<br>— Основа для розрахунку вартості послуг та будь-які домовленості про виставлення рахунків,<br>— Будь-які зобов'язання з боку фірми надавати робочі документи аудиту іншим сторонам, та<br>— Посилання на будь-які подальші домовленості між аудитором та клієнтом, або інші листи або звіти, які аудитор очікує надати клієнту.<br>Клієнт підтверджує умови завдання шляхом підписання листа – зобов'язання. |

### *Оновлення листа-зобов'язання*

Коли не відбувалося змін, аудитору потрібно оцінити, чи є потреба нагадати суб'єкту про існуючі умови завдання з аудиту. Умови завдання можуть бути повторно підтверджені на дату повторного призначення аудитора без потреби отримувати новий лист кожного року.

Лист – зобов'язання обов'язково має бути переглянутим у випадку зміни обставин. Питання, які можуть складати зміну за обставин, включають:

- Будь-які нові або спеціальні умови завдання;
- Недавні зміни в керівництві;
- Суттєва зміна у власності;
- Суттєва зміна в характері або розмірі бізнесу суб'єкта;
- Зміна у законодавчих або нормативних вимогах;
- Зміна у стандартах фінансової звітності, вибраних для підготовки фінансової звітності;
- Зміна в інших вимогах до звітності; та
- Певні ознаки, що управлінський персонал неправильно розуміє цілі та масштаб аудиту.

### *Зміна в умовах завдання з аудиту*

Якщо управлінський персонал пропонує змінити умови завдання з аудиту, аудитору слід розглянути, чи є обґрунтоване виправдання прохання, та наслідки для масштабу завдання з аудиту. Обґрунтоване виправдання може включати зміни в обставинах клієнта або неправильне розуміння характеру запрошених послуг.

Зміна може бути необґрунтованою, якщо вона мотивована питаннями, які виникли протягом аудиту. Це може включати аудиторську інформацію, яка не підтверджується заявами управлінського персоналу, неможливість отримати певну аудиторську інформацію (яка може значно обмежити масштаб аудиту), або докази, які є незадовільними в інших відношеннях. Прикладом може бути ситуація, коли аудитор не може отримати достатніх відповідних аудиторських доказів щодо залишків запасів, та суб'єкт просить змінити завдання з аудиту на завдання з огляду, щоб уникнути аудиторського висновку з застереженнями або відмови від висновку.

Якщо зміна в умовах є обґрунтованою, має бути отримано переглянутий лист – зобов'язання або іншу доречну форму письмової угоди. Якщо, незважаючи на це, аудитор не може погодитися на запропоновані зміни в умовах завдання, але управлінський персонал не дозволяє йому продовжувати первісне завдання з аудиту, аудитор зобов'язаний:

- Скасувати завдання з аудиту, коли це можливо за застосовним законом або нормативом; та

- Визначити, чи є будь-яке зобов'язання, контрактне чи інше, повідомити про обставини іншим особам, таким як вищий управлінський персонал, власники, або регулятори.

## *4.5 Навчальний приклад — Прийняття та продовження клієнта*

За подробицями прикладів зверніться до Тому 2, Глава 2 – Вступ до навчальних прикладів.

Припускаючи, що це є триваючим завданням з аудиту, партнер або старший менеджер в аудиторській фірмі може зробити деякі запити, щоб виявити та оцінити будь-які нові або змінені чинники ризику, доречні для прийняття рішення щодо продовження завдання з аудиту. Запити включають, наприклад, наступне.

# Приклад А—Дефта меблі, Інк.

## *Прийняття та продовження клієнта*

Може бути використана анкета, подібна до наступної.

| | |
|---|---|
| • Чи виконуються передумови аудиту? | *Фінансова звітність Дефти буде підготовлена управлінським персоналом з використанням МСФЗ.*<br>*Лист – зобов'язання підписано, та управлінський персонал підтвердив своє зобов'язання:*<br>• *Надати всю затребувану інформацію.*<br>• *Надати необмежений доступ до персоналу*<br>• *Розробити та застосувати такий внутрішній контроль, який вважає необхідним для забезпечення підготовки фінансової звітності, яка не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки.* |
| • Чи були виконані вимоги положення з контролю якості фірми щодо прийняття/продовження? | *Так. Див. політики XX та YY нашого положення з КЯ.* |
| • Чи є будь-які зміни в умовах або вимогах до завдання з аудиту? | *Ні.* |
| • Чи є будь-які проблеми незалежності або конфлікт інтересу?<br>Розгляньте: родинні/особисті відносини з ключовим персоналом клієнта, не аудиторські послуги, наприклад, ведення бухгалтерського обліку, фінансові інтереси або інші комерційні відносини. | *Було помічене тільки одне питання, що наш працівник придбав набір меблів для спальні; він сплатив ціну за каталогом. Цей випадок не розглядається як загроза нашій незалежності.* |
| • Чи є будь-які обставини, які можуть поставити під сумнів чесність власників клієнта? Розгляньте переконання, регулятивне провадження/санкції, підозри або підтвердження незаконних дій або шахрайства, поліцейське розслідування, та будь-яка негативна реклама. | *Ні. Проте Парвін (донька бізнес-радника клієнта) отримала у Липні негативну славнозвісність. Вона була радником у земельній угоді, в який державні чиновники були обвинувачені в отриманні хабарів від забудовників. Це питання також було помічене в нашому переліку чинників ризику для аудиту.* |

| | |
|---|---|
| • Чи є будь-які області, в яких потрібні спеціальні знання? | *Ми використовуватимемо Давида (обізнаного у сфері ІТ) для перевірки процедур контролю над продажами через Інтернет.* |
| • Чи має фірма час, компетенцію та ресурси, щоб виконати завдання відповідно до професійних та внутрішньо фірмових стандартів? | *Так. Дивись запланований бюджет.* |
| • Чи були виявлені будь-які питання у попередніх аудиторських перевірках та інших завданнях для цього суб'єкта, які мають бути розглянути? | *Потреба в огляді загальних процедур контролю ІТ з огляду на рішення погодитися на продажі через Інтернет.* |
| • Чи є будь-які нові обставини, які підвищують ризик нашого завдання? | *Ні. Управлінський персонал має добре ставлення до внутрішнього контролю.* |
| • Чи може клієнт продовжувати платити за наші послуги? | *Так.* |

***Висновок***

Загальна оцінка ризику завдання = Низький

Ми повинні продовжити роботу з цим клієнтом.

*Санг Юн Лі*

Умови завдання можуть бути включені до листа, такого як показано нижче.

Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Кінгстон стр., Кебтаун, Сполучені території 123-53004

Жовтень 15, 20X2

Пану Сюраю Дефта, Виконавчому директору
Дефта Меблі, Інк.
2255 Вест стрит
Північний Кебтаун
Сполучені території
123-50214

Шановний пан Дефта:

Ви запросили, щоб ми виконали аудит фінансової звітності Дефта Меблі, який містить балансовий звіт на 31 Грудня 20X2, та звіт про прибуток, звіт про зміни в капіталі та звіт про рух грошових коштів за рік, що закінчився, та короткий виклад суттєвих облікових політик й іншу пояснювальну інформацію. Ми із задоволенням підтверджуємо наше прийняття та розуміння цього завдання з аудиту за допомогою цього листа. Наш аудит буде виконано з метою висловлення нашої думки щодо фінансовій звітності.

**Наші обов'язки**

Ми будемо виконувати наш аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Ці стандарти вимагають, щоб ми дотримувалися етичних вимог та планували і виконували аудит, для отримання обґрунтованої впевненості щодо того, чи є фінансова звітність вільною від суттєвого викривлення. Аудит включає виконання процедур з метою отримання аудиторських доказів стосовно сум та розкриттів у фінансовій звітності. Вибір процедур залежить від судження аудитора, в тому числі від оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки. Аудит також включає оцінку відповідності використаних облікових політик та обґрунтованість облікових оцінок, зроблених управлінським персоналом, а також оцінку загального представлення фінансової звітності.

У зв'язку з внутрішніми обмеженнями аудиту, разом з обмеженнями, притаманними внутрішньому контролю, існує неминучий ризик, що деякі суттєві викривлення можуть бути не виявлені, незважаючи на належне планування аудиту та виконання відповідно до МСА.

У здійсненні нашої оцінки ризику ми розглядаємо внутрішній контроль, доречний для підготовки підприємством фінансової звітності, для того, щоб спланувати аудиторські процедури, які відповідають обставинам, але не з метою висловлення думки про ефективність внутрішнього контролю компанії.

Проте, ми повідомимо вам у письмовому вигляді про будь-які суттєві недоліки у внутрішньому контролі, які стосуються аудиту фінансової звітності, котрі ми виявимо протягом аудиту.

Якщо не буде неочікуваних труднощів, наш звіт буде в основному у наступній формі:

*[Форма та зміст аудиторського звіту не наводиться.]*

Форма та зміст нашого звіту може бути необхідним змінити з огляду на результати аудиту.

**Відповідальність управлінського персоналу**

Ми виконуватимемо наш аудит виходячи з того, що управлінський та вищий управлінський персонал визнає та розуміє свою відповідальність:

(а) За підготовку та справедливе подання фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності;

(б) За такий внутрішній контроль, який управлінський персонал вважає необхідним, щоб забезпечити підготовку фінансової звітності, яка не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки; та

(в) За надання нам:

i. Доступу до всієї інформації, яку ви знаєте, що вона має відношення до підготовки фінансової звітності, наприклад, даних обліку, документів та інших питань;

ii. Додаткової інформації, яку ми можемо запросити від вас для досягнення мети аудиту; та

iii. Необмеженого доступу до осіб в компанії, від яких ми визначаємо необхідним отримати аудиторські докази.

У рамках процесу аудиту ми будемо просити від управлінського персоналу та, за необхідності, від вищого управлінського персоналу письмового підтвердження заяв, зроблених нам у зв’язку з аудитом.

Ми розраховуємо на повну співпрацю з вашими співробітниками в ході проведення аудиту.

**Плата**

Вартість наших послуг, за які будуть виставлятися рахунки при проведенні робіт, ґрунтується на часі, необхідному для осіб, призначених на завдання, плюс витрати на відрядження. Погодинна ставка працівників змінюється залежно від ступеня відповідальності, досвіду і потрібних навичок.

Цей лист буде чинним на майбутні періоди, якщо його не буде припинено, змінено або замінено.

Будь ласка, підпишіть  та поверніть додану копію даного листа на зазначення того, що він відповідає вашому розумінню домовленостей  щодо нашого аудиту фінансової звітності.

З повагою,

_____

Санг Юн Лі

Джамель, Вудвінд & Вінг, ЛЛП

Підтверджено від імені Дефта Меблі, Інк.

_____

Сюрай Дефта
Виконавчий директор
Листопад 1, 20X2

## Приклад В—Кумар & Ко.

### *Прийняття та продовження клієнта*

Припускаючи, що це є триваючим завданням з аудиту, запити з метою виявлення та оцінки будь-яких нових або змінених чинників ризику, можуть бути задокументовані в пояснювальній записці наступним чином.

**Памятна записка продовження клієнта — Кумар & Ко.**

Жовтень 15, 20X2

15 Вересня 20X2 ми розмовляли з клієнтом, Радж Кумаром, щоб визначити, чи слід нам прийняти це завдання.

Поставлені питання:

— Радж має потребу у аудиторському висновку по фінансовій звітності Кумар & Ко. З використанням МСФЗ.

— Ми не виявили будь-яких загроз нашої незалежності.

— Не відбулося нічого нового, що могло б поставити під сумнів чесність власника.

— Операційна діяльність подібна до попереднього періоду, хоча відстороненість Раджа від щоденних операцій створює більше можливостей для скоєння шахрайства. Ми повинні обміркувати розширення наших процедур по суті у цьому році для усунення потенційних ризиків шахрайства.

— Не потрібно додаткових спеціалістів, аудит можуть виконувати ті ж самі люди, що у минулому періоді.

Дві можливих проблеми цього періоду:

— Компанія зазнала падіння попиту на продукцію з боку свого основного клієнта, Дефта.

— Радж багато відволікався на вирішення особистих сімейних справ. Протягом нашого аудиту ми повинні впевнитися, що книги і записи постійно оновлювалися та що немає непомічених помилок. Це також може створювати ризик шахрайства.

Загальна оцінка ризику завдання = Середній

Ми приймаємо це завдання на поточний період.

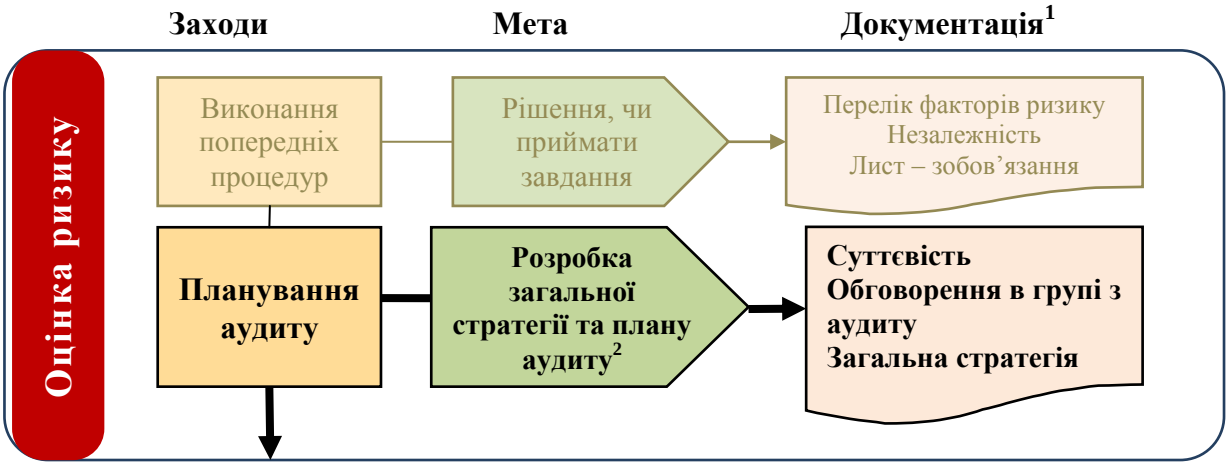
*Санг Юн Лі*

Умови завдання мають бути включені до листа подібного наведеному раніше у прикладі А: Дефта Меблі, Інк.

# 5. Загальна стратегія аудиту

| Зміст глави | Застосовні МСА |
|---|---|
| Схема етапів у розробці загального плану і стратегії аудиторської перевірки. | **300** |

*Схема 5.0-1*




**Примітки:**

1. Зверніться до МСА 230 для більш повного переліку необхідної документації
2. Планування (МСА 300) це постійний та ітеративний процес протягом аудиту

| Номер параграфу | Мета (цілі) МСА |
|---|---|
| 300.4 | Метою аудитора є спланувати аудит таким чином, щоб він був виконаний ефективно. |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 300.5 | Партнер з завдання та інші ключеві члени групи з завдання повинні бути залучені до планування аудиту, включаючи планування та участь у обговоренні між членами групи з завдання. (Див: Пар. Д4) |
| 300.7 | Аудитор має визначити стратегію аудиту, яка встановлює обсяг, час та напрям аудиту, та яка спрямовує розробку плану аудиту. |
| 300.8 | Встановлюючи загальну стратегію аудиту, аудитор повинен:<br>(а) Виявити характеристики завдання, які визначають його обсяг;<br>(б) Встановити звітні цілі завдання для планування часу аудиту та характеру необхідного повідомлення інформації;<br>(в) Розглянути чинники, які за професійним судженням аудитора, є важливими для спрямування зусиль групи з завдання;<br>(г) Розглянути результати заходів, що передують завданню, та коли застосовне, чи є знання, отримані партнером з завдання при виконанні інших завдань для суб'єкта, доречними; та<br>(д) Встановити характер, час та обсяг ресурсів, необхідних для виконання завдання. (Див: Пар. Д8-Д11) |
| 300.9 | Аудитор повинен розробити план аудиту, який має включати опис:<br>(а) Характеру, часу та масштабу запланованих процедур оцінки ризику, як визначено МСА 315.<br>(б) Характеру, часу та масштабу запланованих подальших аудиторських процедур на рівні твердження, як визначено МСА 330.<br>(в) Інших запланованих аудиторських процедур, які мають бути виконані для відповідності завдання вимогам МСА. (Див: Пар. Д12) |
| 300.10 | Якщо потрібно, аудитор повинен протягом аудиту оновлювати та змінювати загальну стратегію аудиту та план аудиту. (Див: Пар. Д13) |
| 300.11 | Аудитор повинен планувати характер, час та ступінь керування та нагляду за членами групи з завдання, а також огляд їх роботи. (Див: Пар. Д14-А15) |

## 5.1 Огляд

Планування є важливим чинником для забезпечення того, що завдання виконується дієвим та ефективним способом та що аудиторський ризик був знижений до прийнятного рівня.

Планування аудиту не є окремою фазою аудиторської перевірки. Це постійний та повторюваний процес, який починається відразу після завершення попереднього аудиту, та триває до завершення поточної аудиторської перевірки.

Користь від планування аудиту показано в наступний схемі.

*Схема 5.1-1*

| | |
|---|---|
| **Вигоди від планування аудиту** | • Члени групи вчаться на досвіді/інтуїції партнера та інших ключових працівників. |
| | • Завдання належним чином організоване, укомплектоване персоналом, та управляється. |
| | • Досвід, накопичений у завданнях для попередніх періодів та інших завданнях належним чином використовується. |
| | • Важливі області аудиту отримують належної уваги. |
| | • Потенційні проблеми виявляються та своєчасно вирішуються. |
| | • Документація аудиторського файлу своєчасно розглядається. |
| | • Робота, виконана іншими (іншми аудиторами, експертами тощо), координується. |

Є два рівні планування аудиту, як показано на наступній схемі.

*Схема 5.1-2*

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Часто говорять, що година, витрачена на планування, може зберегти п’ять годин при виконанні. Добре спланований аудит гарантує, що зусилля аудиту спрямовані на розгляд ділянок підвищеного ризику, що непотрібні аудиторські процедури не застосовуються, та що аудиторський персонал знає, чого від нього очікується.

Розробка загально стратегії аудиту починається з набуттям чинності завдання, та завершується, а потім оновлюється на основі інформації, отриманої від:

- Попереднього досвіду роботи з суб’єктом;
- Попередніх (у зв’язку з прийняттям та продовженням клієнта) заходів;
- Обговорення з клієнтом змін, які відбулися з моменту останнього періоду, та останніх операційних результатів;
- Інших завдань, виконаних для клієнта протягом періоду;
- Дискусій та зустрічей аудиторської групи;
- Інших зовнішніх джерел, таких як газети та Інтернет - статті; та
- Нової отриманої інформації, невдалих аудиторських процедур, або нових обставин, що виникли протягом аудиту, які змінять раніше заплановані стратегії.

Детальний план аудиту буде починатися трохи пізніше, коли заплановані конкретні процедури оцінки ризиків та коли наявна достатня інформація про оцінку ризиків для розробки відповідної аудиторської відповіді. Вимоги до розробки детального плану аудиту розглядаються в Томі 2, Глава 16.

Час, необхідний для підготовки загальної стратегії аудиту, змінюватиметься залежно від:

- Розміру та складності суб'єкта господарювання;
- Складу і чисельності аудиторської групи. У менших аудиторських перевірках будуть менші аудиторські групи, що полегшує планування, координацію та обмін інформацією;
- Попереднього досвіду роботи з суб'єктом; та
- Обставин, з якими стикаються у проведенні аудиту.

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Аудиторські перевірки малих підприємств часто виконуються дуже невеликими аудиторськими групами. Це полегшує координацію та комунікацію між членами групи, та розробка загальної стратегії аудиту може бути простою. Документація для малих підприємств може виконуватися у формі короткого меморандуму, який включає:

- Характер завдання та час;
- Проблеми, виявлені при щойно завершеній аудиторській перевірці;
- Що змінилося у поточному періоді;
- Будь-які зміни, необхідні в загальній стратегії аудиту або детальному плані аудиту; та
- Конкретні обов'язки кожного члена аудиторської групи.

Планування на поточний період може починатися з короткої пам'ятки, підготовленої в кінці попередньої аудиторської перевірки.

Проте, пам'ятка потребує оновлення для поточного періоду на основі обговорень з власником – менеджером та результатів нарад аудиторської групи.

## 5.2 Розробка загальної стратегії аудиту

Загальна стратегія аудиту – це облік ключових рішень, які вважаються необхідними для належного планування аудиту та повідомлення важливих питань групі з завдання. Стратегія буде документувати рішення, що випливають з проведення етапів планування, викладених у наступній схемі. Зауважимо, що конкретні деталі оцінки ризику та подальших аудиторських процедур, які мають бути виконані, будуть описуватися у детальному плані аудиту.

*Схема 5.2-1*

| Основні етапи | Опис |
|---|---|
| **Початок робіт** | • Виконання попередніх заходів (прийняття/продовження клієнта та визначення умов завдання).<br>• Збір доречної інформації про суб'єкта, наприклад, поточні операційні результати, результати попередніх завдань, та суттєві зміни у поточному періоді.<br>• Призначення персоналу на завдання, в тому числі, коли застосовне, оглядача контролю якості та будь-яких потрібних фахівців.<br>• Розклад нарад групи з аудиту (включно з партнером з завдання) для обговорення вразливості фінансової звітності до суттєвих викривлень (в тому числі шахрайства).<br>• Визначення відповідних часових рамок (дат), коли повинен бути виконаним кожний аспект аудиторської роботи (інвентаризація запасів, процедури оцінки ризику, зовнішні підтвердження, відвідування на кінець періоду, та зустрічі для обговорення результатів аудиту). |
| **Оцінка ризиків та дії у відповідь** | • Визначення суттєвості для фінансової звітності в цілому, та робочої суттєвості.<br>• Визначення характеру та масштабу необхідних процедур оцінки ризику та осіб, які будуть їх виконувати.<br>• Коли ризик оцінюється на рівні фінансової звітності, розробити належну загальну відповідь (дивись Том 1, Глава 9). Також включити вплив на подальші аудиторські процедури, які мають бути виконані.<br>• Повідомлення загальних даних щодо запланованого обсягу та часу аудиту вищому управлінському персоналу.<br>• Оновлення та зміна стратегії та плану аудиту в міру необхідності у світлі нових обставин. |

Після того як були ідентифіковані та оцінені ризики суттєвого викривлення, може бути завершена загальна стратегія (в тому числі вибір часу, кадрове забезпечення та нагляд) та розроблений детальний план. Детальний план встановлюватиме подальші аудиторські процедури, необхідні на рівні твердження, які відповідають виявленим та оціненим ризикам.

Після початку робіт може бути потрібним внесення змін до загальної стратегії та детальних планів у відповідь на нові обставини та результати аудиту, а також іншу отриману інформацію. Будь-які такі зміни мають бути задокументовані у аудиторській документації разом із зазначенням причин.

У загальній стратегії аудиту документуються такі питання, як наведено нижче.

*Схема 5.2-2*

| **Документувати** | **Опис** |
|---|---|
| **Характеристики завдання** | • Основа фінансової звітності, яка має використовуватися.<br>• Необхідні додаткові звіти, наприклад, окремі фінансові та специфічні для галузі вимоги (регуляторів, і т. д.).<br>• Будь-яка потреба у спеціальних знаннях або досвіді для розгляду складних, специфічних та високоризикових ділянок.<br>• Докази, необхідні від обслуговуючої організації.<br>• Використання доказів, отриманих у попередніх аудиторських перевірках (наприклад, процедур оцінки ризику та тестів контролю).<br>• Вплив інформаційної технології на аудиторські процедури (наявність даних та використання комп'ютеризованих методик аудиту).<br>• Необхідність ввести деяку непередбачуваність при проведенні аудиторських процедур.<br>• Наявність персоналу та даних суб'єкта господарювання. |
| **Цілі звітності** | • Графік звітності суб'єкта господарювання.<br>• Розклад зустрічей з управлінським та найвищим управлінським персоналом для обговорення:<br>— Характеру, часу та масштабу аудиторської роботи. Це може включати дати для інвентаризації запасів, зовнішніх підтверджень, та проміжних й інших необхідних процедур,<br>— Статусу аудиторської роботи протягом завдання, та<br>— Звіту аудитора та інших повідомлень, таких як листи управлінському персоналу. |

| Документувати | Опис |
|---|---|
| | • Графік зустрічей/обміну інформацією між членами групи з завдання для обговорення:<br>— Чинників ризику суб'єкта (бізнесу та шахрайства),<br>— Характеру, часу та масштабу робіт, які мають бути виконані,<br>— Огляду виконаної роботи, та<br>— Інших повідомлень інформації третіми сторонами. |
| **Суттєві чинники** | • Суттєвість (загальна, спеціальна для ділянок фінансової звітності, та робоча суттєвість).<br>• Попередня оцінки ризику на рівні фінансової звітності та вплив на аудит.<br>• Попередня ідентифікація:<br>— Значних та суттєвих класів операцій, залишків на рахунках, та розкриттів, та<br>— Ділянок, на яких можу бути більш високий ризик суттєвого викривлення.<br>• Яким чином членам групи буде нагадуватися про необхідність підтримання уваги та застосування професійного скептицизму при зборі та оцінці аудиторських доказів.<br>• Доречні результати попередніх аудиторських перевірок, включаючи виявлені недоліки контролю та заходи, вжиті управлінським персоналом для їх вирішення.<br>• Обговорення з персоналом фірми, який надавав інші послуги суб'єкту.<br>• Докази, що підтверджують ставлення управлінського персоналу до внутрішнього контролю, та значення, яке надається внутрішньому контролю в цілому на підприємстві.<br>• Обсяг операцій, який може визначити, чи є більш ефективним для аудитора покластися на внутрішній контроль. |
| **Значні зміни та події** | • Значні бізнес-події, що впливають на суб'єкті, в тому числі зміни в інформаційних технологіях та бізнес-процесах, зміни у ключовому керівництві, придбання, об'єднання та продажі активів.<br>• Значні зміни у галузі, наприклад, зміни у регулюванні галузі та нові вимоги до звітності.<br>• Значні зміни у основі фінансової звітності, наприклад, зміни в |

| Документувати | Опис |
|---|---|
| | стандартах бухгалтерського обліку.<br>• Інші важливі доречні події, наприклад, зміни в правовому середовищі, що впливає на суб'єкта. |
| **Характер, час та обсяг необхідних ресурсів** | • Групи з завдання (в тому числі, коли необхідно, оглядач контролю якості).<br>• Призначення роботи з аудиту членам групи, в тому числі призначення відповідно досвідчених членів групи для ділянок, у яких ризики суттєвого викривлення можуть бути більш високими.<br>• Бюджет завдання, включаючи розгляд достатньої кількості часу для ділянок, де ризики суттєвого викривлення можуть бути вище. |

Якщо підприємство має компоненти (такі як дочірні компанії або операційні підрозділи), потрібно звернутися до додаткових міркувань щодо планування, які наведені у Додатку до МСА 300, та до вимог МСА 600.

Для невеликих суб'єктів, у якості задокументованої загальної стратегії аудиту може служити коротка пояснювальна записка. Для плану аудиту можуть бути використані стандартні програми аудиту або контрольні списки, припускаючи, що є кілька відповідних заходів контролю та за умови, що програми пристосовані до обставин завдання, у тому числі аудиторської оцінки ризику.

## *5.3 Повідомлення плану аудиту управлінському та вищому управлінському персоналу*

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 260.15 | Аудитор повинен повідомити вищому управлінському персоналу загальну інформацію про запланований обсяг та час аудиту. (Див: Пар. Д11-А15) |

Постійний, двосторонній діалог з управлінським та вищим управлінським персоналом може відіграти важливу роль у процесі планування аудиту. Вміле повідомлення стосовно запланованого обсягу та часу аудиту може допомогти управлінському та вищому управлінському персоналу:

- Зрозуміти наслідки роботи аудитора;

- Обговорити питання ризиків та концепцію суттєвості з аудитором; та
- Виявити будь-які аспекти, щодо яких вони можуть просити аудитора виконати додаткові процедури.

Цей діалог може також допомогти аудитору краще зрозуміти суб'єкта та його середовище.

Будьте обережні, щоб не поставити під загрозу ефективність аудиту. Наприклад, повідомлення точного характеру та часу докладних аудиторських процедур може зменшити ефективність цих процедур, роблячи їх надто передбачуваними.

Питання, які аудитор може розглянути для повідомлення, включають:

- Як аудитор пропонує розглядати значні ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки;
- Підхід аудитора до внутрішнього контролю, що стосується аудиту; та
- Застосування суттєвості в контексті аудиту.

Інші питання планування, які можуть бути доречними для обговорення, включають:

- Погляди вищого управлінського персоналу на:
  — Розподіл відповідальності між вищим управлінським персоналом та управлінським персоналом,
  — Цілі та стратегії суб'єкта, та пов'язані ризики бізнесу, які можуть призвести до суттєвих викривлень,
  — Питання, які на думку вищого управлінського персоналу потребують особливої уваги протягом аудиту, та будь-які ділянки, для яких вони просять виконати додаткові процедури,
  — Повідомлення інформації регуляторним органам; та
  — Інші питання, які на думку вищого управлінського персоналу можуть вплинути на аудит фінансової звітності;
- Ставлення, обізнаність та заходи вищого управлінського персоналу щодо:
  — Внутрішнього контролю суб'єкта та його важливості для суб'єкта, включаючи те, як вищий управлінський персонал здійснює нагляд за ефективністю внутрішнього контролю, та
  — Виявлення реального або можливого шахрайства;
- Заходи вищого управлінського персоналу у відповідь на зміни у стандартах бухгалтерського обліку, практиці корпоративного управління, та інших аналогічних питаннях; та
- Дії вищого управлінського персоналу у відповідь на попередні повідомлення інформації аудитором.

**Примітка:** Цей двосторонній обмін інформацією не змінює особистої відповідальності аудитора за визначення загальної стратегії аудиту та плану аудиту, включаючи характер, час та масштаб процедур, необхідних для отримання достатніх відповідних аудиторських доказів.

Повідомлення додаткових питань може вимагатися законом або нормативним актом, за погодженням з суб'єктом, або додатковими вимогами, застосовними до завдання. Також пам'ятайте, що МСА 265 встановлює вимоги повідомляти про значні недоліки, виявлені у внутрішньому контролю.

## *5.4 Документація*

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 300.12 | Аудитор повинен включити в аудиторську документацію:<br>(а) Загальну стратегію аудиту;<br>(б) План аудиту; та<br>(в) Будь-які значні зміни, внесені протягом завдання з аудиту до загальної стратегії аудиту або плану аудиту, та причини таких змін. (Див: Пар. Д16-А19) |

Загальна стратегія аудиту та детальний план аудиту, включно з деталями будь-яких значних змін, внесених протягом завдання з аудиту, повинні бути задокументовані. Аудитор може використовувати меморандум, стандарті аудиторські програми, або контрольні списки завершення аудиту, пристосовані належним чином для відображення конкретних обставин завдання.

## *5.5 Приклади—Загальна стратегія аудиту*

За подробицями прикладів зверніться до Тому 2, Глава 2 – Вступ до навчальних прикладів.

Після того, як було прийнятим рішення продовжити аудит, наступним етапом є розробка або оновлення загальної стратегії аудиту для виконання завдання. Це може бути задокументовано за допомогою певної форми контрольного списку планування або стислого структурованого меморандуму (дивись питання для розгляду вище) так як у наступному прикладі.

## Приклад А—Дефта Меблі, Інк.

**Дефта Меблі, Інк.**

*Пояснювальна записка щодо загальної стратегії*

*Кінець періоду 31 Грудня, 20X2*

**Обсяг**

Обсяг аудиту у цьому періоді не змінився. Аудит виконується відповідно до МСА та МСФЗ. Не було змін у МСФЗ, які впливають на Дефта цього року.

**Зміни у суб'єкта**

Дефта планує робити продажі в іноземній валюті.

Також збільшуються продажі через Інтернет та ІТ-потужності Дефти будуть розширюватися.

Дефта у теперішній час продає продукцію Франджава Мерчандайзинг. Ця компанія знаменита тим, що вимагає зменшення маржі прибутку постачальників в обмін на розміщення більш великих замовлень. Вона також вимагає від постачальників підтримувати додаткові запаси деякої продукції для негайної поставки, якщо потрібно.

**Ризик**

Наша оцінка ризику на рівні фінансової звітності є **низькою** (дивись РД №). Управління не дуже складне, але є стійке прихилення до компетенції; управлінський персонал запровадив кодекс етики та, в цілому, має добре ставлення до внутрішнього контролю.

**Загальна стратегія**

- Суттєвість для фінансової звітності може бути збільшена з 8,000€ до 10,000€ у цьому періоді, щоб відобразити збільшення продажів та прибутковості протягом останнього періоду. Премії управлінського персоналу приблизно у 70,000€ були додані до прибутку для розрахунку суттєвості для фінансової звітності в цілому [дивись робочий документ з визначення суттєвості у Томі 2, Глава 6]. Робоча суттєвість (ґрунтується на нашій оцінці ризику) встановлена на рівні 7,000€, за виключенням окремих залишків на рахунках, як описано у РД №.
- Використання того ж старшого персоналу, що минулого періоду, та виконання роботи у той же час.
- Виконання процедур оцінки ризиків наприкінці Серпня. Немає планів змінювати будь-які системи.
- На плановій зустрічі 15 Листопада нам потрібно:
  - Розглянути вразливість фінансової звітності до шахрайства,
  - Підкреслити застосування професійного скептицизму нашим персоналом;
  - Визначити сценарії шахрайства з боку працівників та управлінського персоналу, та
  - Зосередитись на виявленні операцій пов'язаних осіб, які потребують збільшення та розширення тестування.
- Присутність при інвентаризації на кінець періоду. Це не є процедурами постійного

контролю запасів.

- Залучити Девіда (який обізнаний з ІТ-системами) для виявлення ризиків суттєвого викривлення, пов'язаних з Інтернет-продажами, та визначення чи існують процедури внутрішнього контролю для зменшення цих ризиків. Він також оцінить загальні процедури контролю ІТ.

*Партнер з аудиту (підписано): Санг Юн Лі*

Дата: Жовтень 20, 20X2

## Приклад B—Кумар & Ко.

**Кумар & Ко.**

*Пояснювальна записка щодо загальної стратегії*

*Кінець періоду 31 Грудня, 20X2*

**Обсяг**

- Виконання обов'язкового аудиту
- Управлінський персонал хоче використовувати МСФЗ

**Ризик**

- На рівні фінансової звітності є **середнім** (дивись РД №).

**Зміни**

- Зменшення продажів внаслідок зменшення замовлень від Дефта.
- Це може призвести до запасів неліквідної готової продукції та повернення проданого товару.
- Радж не такий активний у бізнесі як у попередньому періоді, що може підвищити ризик шахрайства.
- Нове фінансування, внаслідок чого є нові зобов'язання перед банком, які мають виконуватися.

**Загальна Стратегія**

- Суттєвість для фінансової звітності в цілому має бути зменшена з 3,000€ до 2,500€ внаслідок падіння продажів та рентабельності. Робоча суттєвість (на основі нашої оцінки аудиторського ризику) встановлена на рівні 1,800€, за виключенням окремих залишків на рахунках, як описано у РД №.
- Використовувати той же персонал, що минулого періоду, для наступництва та ефективності аудиту.
- Виконати процедури оцінки ризику наприкінці Грудня.
- На планових зборах 30 Листопада нам потрібно:
  - Розглянути вразливість фінансової звітності до шахрайства,

- Обговорити потенційні можливості для шахрайства працівників та подолання внутрішнього контролю управлінським персоналом. Бухгалтер здається незадоволений та може мати мотивацію та можливості, тому що Радж не бере участі у перевірці фінансової звітності, як він це робив у минулому, та
- Зосередитись на збільшенні операцій пов'язаних сторін з Дефта.

- Присутність при інвентаризації на кінець періоду.
- Розширити тестування у зв'язку з операціями пов'язаних сторін.

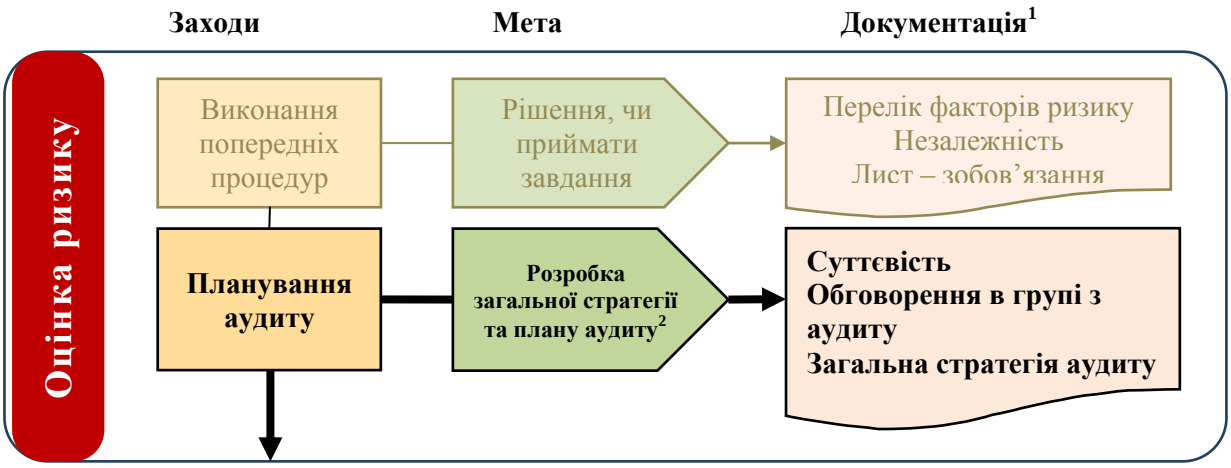
*Партнер з аудиту (підписано): Санг Юн Лі*

Дата: Жовтень 20, 20X2

# 6. Визначення та застосування суттєвості

| Зміст глави | Застосовні МСА |
|---|---|
| Визначення та використання суттєвості у завданні з аудиту. | **320, 450** |

*Схема 6.0-1*




**Примітки:**

1. Зверніться до МСА 230 для більш повного переліку необхідної документації
2. Планування (МСА 300) - це постійний та ітеративний процес протягом аудиту

*Схема 6.0-2*

**Примітка:** Терміни "загальна" та "спеціальна", використані у схемі вище та у подальшому в тексті, використовуються для цілей цього Посібника та не є термінами, які використовуються в МСА. Загальна суттєвість відноситься до суттєвості для фінансової звітності в цілому; спеціальна суттєвість стосується суттєвості для конкретних класів операцій, залишків на рахунках, або розкриттів.

| Номер параграфу | Мета (цілі) МСА |
|---|---|
| 320.8 | Метою аудитора є відповідне застосування концепції суттєвості при плануванні та виконанні аудиту. |
| 450.3 | Метою аудитора є оцінка:<br>(а) Впливу виявлених викривлень на аудит; та<br>(б) Впливу невиправлених викривлень, якщо є, на фінансову звітність. |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 320.9 | Для мети МСА, робоча суттєвість означає суму або суми, встановлені аудитором, у розмірі, меншому,ніж суттєвість для фінансової звітності у цілому, для зменшення до прийнятно низького рівня імовірність, що сукупні невиправлені та невиявлені викривлення перевищують суттєвість для фінансової звітності в цілому. Якщо застосовне, робоча суттєвість також стосується суми або сум, встановлених аудитором на рівні, нижчому ніж рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриттів. |
| 320.10 | Визначаючи загальну стратегію аудиту, аудитор повинен встановити суттєвість для фінансової звітності у цілому. Якщо, за конкретних обставин суб'єкта, існує один або більше окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриттів, для яких викривлення у менших сумах ніж суттєвість для фінансової звітності у цілому може, за обґрунтованим очікуванням, вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності, аудитор повинен також встановити рівень або рівні суттєвості, які мають застосовуватися для цих конкретних класів операцій, залишків на рахунках або розкриттів. (Див: Пар. Д2-Д11) |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 320.11 | Аудитор повинен визначити робочу суттєвість для оцінки ризиків суттєвого викривлення та визначення характеру, часу та масштабу подальших аудиторських процедур. (Див: Пар. Д12) |
| 320.12 | Аудитор повинен переглянути суттєвість для фінансової звітності у цілому (та, якщо доречно, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриттів) у випадку, якщо протягом аудиту стане відома інформація, яка могла б змусити аудитора спочатку встановити іншу суму (або суми). (Див: Пар. Д13) |
| 320.13 | Якщо аудитор робить висновок, що менший рівень суттєвості для фінансової звітності у цілому (та, якщо доречно, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриттів) ніж той, який було встановлено спочатку, є більш прийнятним, аудитор повинен визначити, чи необхідно переглянути робочу суттєвість, та чи залишаються відповідними характер, час та масштаб подальших аудиторських процедур. |
| 320.14 | Аудитор повинен включити до аудиторської документації наступні суми та чинники, прийняті до уваги при їх визначенні:<br>(а) Суттєвість для фінансової звітності в цілому (дивись параграф 10);<br>(б) Якщо доречно, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриттів (дивись параграф 10);<br>(в) Робочу суттєвість (дивись пар. 11); та<br>(г) Будь-які зміни (а)-(в) протягом аудиторської перевірки (дивись пар. 12-13). |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 450.6 | Аудитор повинен визначити чи необхідно переглянути загальну стратегію аудиту та план аудиту, якщо:<br>(а) Характер виявлених викривлень та обставини їх виникнення вказують на можливість існування інших викривлень, які разом з викривленнями, накопиченими протягом аудиту, можуть бути суттєвими; або (Див: Пар. Д4)<br>(б) Сукупне викривлення, накопичене протягом аудиту наближається до рівня суттєвості, встановленого відповідно МСА 320. (Див: Пар. Д5) |

## *6.1 Огляд*

Рішення, прийняті аудитором щодо суттєвості, будуть формувати основу для оцінки ризиків та для визначення масштабу необхідних аудиторських процедур.

Визначення суттєвості є предметом професійного судження. Воно ґрунтується на сприйнятті аудитором загальних інформаційних потреб користувачів фінансової звітності як групи. Загальна суттєвість (термін, який використовується у цьому Посібнику для підсумовування суттєвості для фінансової звітності у цілому) - це повна сума викривлень у фінансовій звітності, включаючи пропуски, яка, якщо більша, може за обґрунтованим очікуванням вплинути на економічні рішення користувачів. Це відрізняється від аудиторського ризику, який стосується невідповідної аудиторської думки щодо фінансової звітності, яка є суттєво викривленою.

У цій главі розглядаються встановлення загальної та спеціальної суттєвості, та використання аудитором робочої суттєвості для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів. Суттєвість використовується протягом аудиту для планування аудиту, оцінки ризиків, відповіді на ризик, та складання звіту. Додаткова інформація щодо суттєвості та аудиторського ризику міститься у Томі 1, Глава 7 цього Посібника.

Існує два рівні суттєвості для розгляду – загальна суттєвість, та спеціальна суттєвість – як показано нижче.

*Схема 6.1-1*

| | Опис |
|---|---|
| **Загальна суттєвість** *(Для фінансової звітності у цілому)* | Суттєвість для фінансової звітності у цілому (загальна суттєвість) базується на професійному судженні аудитора щодо найбільшої суми викривлень, яка може бути включена у фінансову звітність без впливу на економічні рішення, прийняті користувачем фінансової звітності. Якщо сума невиправлених викривлень, окремо або сукупно, є вище ніж загальна суттєвість, визначена для завдання, це буде означати, що фінансова звітність суттєво викривлена.<br><br>Загальна суттєвість ґрунтується на загальних інформаційних потребах різних користувачів як групи. Відповідно, можливий вплив на конкретних окремих користувачів, чиї потреби можуть дуже різнитися, не враховуються. |
| **Спеціальна суттєвість (*Рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриттів*)** | У деяких випадках, може бути потреба виявити викривлення у менших сумах ніж загальна суттєвість, які можуть вплинути на економічні рішення користувачів фінансової звітності. Це може стосуватися вразливих ділянок, таких як окремі розкриття інформації у примітках (наприклад, винагорода управлінського персоналу або специфічні для галузі дані), дотримання законодавства або певних умов контракту, або операції, від яких залежать премії. |

### *Характер викривлень*

На додаток до розміру викривлення, аудитору слід розглянути характер потенційних викривлень та конкретні обставини їх виникнення, коли оцінюється їх вплив на фінансову звітність.

Обставини, пов’язані з деякими викривленнями, можуть стати причиною їх оцінки аудитором як суттєвих, навіть якщо вони є меншими суттєвості. Приклади можуть включати незаконні дії, недотримання кредитних угод, невиконання вимог обов’язкової, передбаченої законом або нормативом, звітності. Проте, вважається непрактичним планувати аудиторські процедури, щоб виявляти викривлення, які можуть бути суттєвими виключно внаслідок їх характеру.

### *Робоча суттєвість*

Робоча суттєвість використовується аудитором, щоб зменшити до прийнятно низького рівня ризик того, що накопичення невиправлених та невиявлених викривлень перевищить суттєвість для фінансової звітності у цілому (загальну суттєвість), або рівні суттєвості, встановлені для окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриттів (спеціальну суттєвість).

Робоча суттєвість встановлюється у менший сумі (або сумах), ніж загальна або спеціальна суттєвість. Метою є виконання більшого обсягу аудиторської роботи, ніж могло б бути необхідним із застосуванням загальної або спеціальної суттєвості, щоб:

- Забезпечити, що викривлення, менші ніж загальна або спеціальна суттєвість, виявлені; та
- Забезпечити запас або буфер для можливих невиявлених викривлень. Цей буфер лежить між виявленими, але не виправленими викривленнями в цілому та загальною або спеціальною суттєвістю.

Цей запас надає деяку гарантію аудитору, що невиявлені викривлення, разом з усіма невиправленими викривленнями, не перевищить суму, яка могла б спричинити суттєве викривлення фінансової звітності.

Визначення робочої суттєвості не є простим механічним підрахунком. Це включає застосування професійного судження на основі виявлених специфічних чинників ризику та розуміння аудитором суб'єкта господарювання, а також будь-яких інших питань, які аудитор виявив у попередніх завданнях з аудиту.

Робоча суттєвість встановлюється відносно до загальної або спеціальної суттєвості. Наприклад, спеціальна суттєвість може бути встановлена у меншій сумі ніж загальна суттєвість для тестування витрат на ремонт та підтримання обладнання, якщо існує більш високий ризик того, що активи не капіталізовані. Спеціальна робоча суттєвість також може бути використана для виконання додаткової роботи в областях, які можуть бути чутливими внаслідок характеру потенційних викривлень та їх поширення, а не їх монетарного розміру.

## 6.2 Як визначити суттєвість

У наступних параграфах розглядається визначення та використання загальної та спеціальної суттєвості.

### Загальна суттєвість

Загальна суттєвість ґрунтується на розумінні потреб користувачів фінансової звітності. Аудитори можуть припустити про користувачів фінансової звітності наступне.

*Схема 6.2-1*

| | **Припущення** |
|---|---|
| **Користувачі фінансової звітності** | • Мають достатнє знання бізнесу та економічної діяльності, а також бухгалтерського обліку;<br>• Мають бажання вивчати інформацію у фінансовій звітності з належною ретельністю;<br>• Розуміють, що фінансова звітність підготовлена, подана та перевірена аудитом на рівнях суттєвості;<br>• Визнають невизначеність, властиву вимірюванню сум на підставі оцінок, суджень та врахуванні майбутніх подій; та<br>• Приймають обґрунтовані економічні рішення на основі інформації у фінансових звітах. |

У якості відправної точки при визначенні суттєвості використовується відсотковий числовий поріг (або контрольний показник). Характер контрольного показника та відсоток, який буде застосованим, ґрунтуються на професійному судженні. Наприклад, у компанії під керівництвом власника, де власник споживає більшість прибутку до податку у формі заробітної плати, більш доречним може бути такий контрольний показник, як прибуток до виплати винагороди.

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Щоб забезпечити певну послідовність, аудиторська фірма може побажати встановити загальні для фірми керівні вказівки щодо того, яким чином повинна визначатися суттєвість, в тому числі використання відповідних контрольних показників. Проте, фактичний контрольний покажчик, який має використовуватися, повинен ґрунтуватися на професійному судженні з урахуванням конкретних обставин суб'єкта. Це також застосовується до використання робочої суттєвості, яка по суті є інструментом, що використовується аудитором для спрямування на ризик суттєвого викривлення за допомогою "охоплення" викривлень, які перебувають нижче певного порогу.

Коли ідентифіковано відповідний контрольний покажчик для використання, аудитору слід розглянути питання, описані у схемі нижче, та отримати розуміння поглядів і очікувань управлінського та вищого управлінського персоналу.

*Схема 6.2-2*

| | **Розглянути** |
|---|---|
| **Вибір для використання правильного контрольного покажчика** | **Користувачі**<br>Визначити, хто є імовірними користувачами фінансової звітності. Це може включати власників суб'єкта (та інших акціонерів) та вищий управлінський персонал, фінансові установи, франчайзерів, головних інвесторів, працівників, клієнтів, кредиторів, та державні установи та відомства. |
| **Вибір для використання правильного контрольного покажчика *(продовження)*** | **Специфічні очікування користувачів**<br>Виявити будь-які особливі очікування користувачів, наприклад, такі:<br>• Вимірювання або розкриття таких статей як операції з пов'язаними сторонами, винагорода управлінського персоналу, та дотримання законів та нормативів;<br>• Спеціальні для галузі розкриття, наприклад, витрати на дослідження в гірничодобувній компанії та витрати на дослідження у високотехнологічній або фармацевтичній компанії;<br>• Головні події або умовні події. Це може включати розкриття таких подій як придбання, виділення активів, реструктуризація, або суттєві процесуальні дії проти суб'єкта; та<br>• Існування у кредитних угодах односторонніх зобов'язань, особливо тих, де суб'єкт є близьким до порушення зобов'язання. Якщо невелика невиправлена помилка може означати, що умова угоди порушена, це може мати значний вплив на фінансову звітність та може, у найгіршому випадку, вплинути на відповідність використання припущення про безперервність діяльності при підготовці фінансової звітності. |
| | **Релевантні елементи фінансової звітності**<br>Які основні елементи фінансової звітності будуть цікавити користувачів (наприклад, активи, зобов'язання, капітал, прибуток, та витрати)? |
| | **Характер суб'єкта**<br>Розглянути характер суб'єкта, на якому етапі життєвого циклу знаходиться суб'єкт (зростання, зрілість, спад тощо), та галузеве і економічне середовище, в якому суб'єкт здійснює діяльність. |
| | **Необхідні коригування**<br>Чи потрібні коригування для "нормалізації" бази контрольного покажчика? Наприклад, прибуток від поточної основної діяльності може бути скоригованим на:<br>• Незвичайні або одноразові елементи доходів/витрат; та |

| | Розглянути |
|---|---|
| | • Такі статті як премії управлінського персоналу, які можуть ґрунтуватися на прибутку до премії або просто виплачуватися, щоб зменшити прибуток, що залишається компанії. |
| | **Основний фокус користувачів**<br>Яка інформація в статтях фінансової звітності буде привертати найбільшу увагу користувачів?<br>Наприклад, користувачі зацікавлені у тому, щоб:<br>• Оцінка фінансових результатів діяльності була зосереджена на прибутку, доходах або чистих активах; та<br>• Ресурси, використані для досягнення певних цілей або результатів, були зосереджені на характері та обсязі доходів та витрат. |
| | **Фінансування**<br>Як підприємство фінансується? Якщо воно фінансується виключно позиковим капіталом (іншим, ніж власний капітал), користувачі можуть приділяти більшу увагу заставленим активам та будь-яким претензіям, ніж прибуткам компанії. |
| | **Нестабільність**<br>Наскільки нестабільним є запропонований контрольний покажчик? Наприклад, контрольний покажчик, що ґрунтується на прибутках, зазвичай може бути відповідним, але, якщо підприємство працює кожного періоду близько до точки беззбитковості (наприклад, з невеликим прибутком або збитками) або їх результати коливаються у великій мірі, цей покажчик може бути невідповідною базою для визначення суттєвості. |
| | **Альтернативи**<br>Чи потрібен альтернативний контрольний покажчик для розгляду спеціальних обставин? Альтернативні покажчики можуть включати поточні активи, чистий робочий капітал, валові активи, валовий дохід, валовий прибуток, валовий капітал та чистий грошовий потік від операційної діяльності. |

## *Робоча суттєвість*

Оскільки загальна та спеціальна суттєвість встановлюється залежно від потреб користувачів фінансової звітності, робоча суттєвість встановлюється у менший сумі. Це матиме результатом виконання більшої аудиторської роботи (можуть бути виявлені викривлення меншої суми) та зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня.

Якщо аудит було сплановано виключно для виявлення індивідуально суттєвих викривлень, не буде запасу помилки, щоб виявити та врахувати несуттєві викривлення, які можуть існувати. Як наслідок, це може зробити можливим, що сукупність

індивідуально несуттєвих викривлень спричинить суттєве викривлення фінансової звітності.

Робоча суттєвість розраховується для того, щоб:

- Забезпечити, що виявлені несуттєві викривлення, менші ніж загальна або спеціальна суттєвість; та
- Забезпечити запас або буфер для можливих не ідентифікованих викривлень. Цей буфер лежить між виявленими, але не виправленими викривленнями в цілому та загальною або спеціальною суттєвістю.

Визначення робочої суттєвості не може бути простим механічним обчислюванням, наприклад, 80% загальної суттєвості. Таке спрощення може не врахувати специфічні чинники ризику, які можуть бути актуальними для суб'єкта. Наприклад, якщо був високий ризик помилки при калькулюванні цін запасів, робоча суттєвість могла б бути зменшена таким чином, щоб була проведена додаткова робота для виявлення масштабу викривлень. Навпаки, якщо ризик викривлення у залишку дебіторської заборгованості оцінюється як низький, робоча суттєвість може бути збільшена, маючи наслідком зменшення аудиторської роботи щодо залишку.

Робоча суттєвість потребує від аудитора застосування професійного судження та зазнає впливу з боку:

- Розуміння аудитором суб'єкта, яке оновлюється протягом виконання процедур оцінки ризику; та
- Характеру та обсягу викривлень, виявлених у попередніх аудиторських перевірках.

## ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ

**Не зменшуйте загальну суттєвість на основі високих аудиторських ризиків**

Уникайте помилки зменшення рівня загальної (для фінансової звітності) суттєвості через те, що аудиторський ризик оцінюється як високий. Загальна суттєвість ґрунтується на інформаційних потребах користувачів, а не на тому, наскільки ризиковим для аудиту може бути окремий баланс. Зниження порогу загальної суттєвості призводить до того, що:

- На рішення користувача фінансової звітності впливає аудиторський ризик, а не інформація, що міститься у фінансовій звітності; та
- Аудитором буде виконуватися додаткова робота, щоб упевнитися, що у фінансовій звітності не існує викривлень, які, індивідуально або сукупно, перевищують поріг загальної суттєвості.

Кращим підходом є врахування аудиторського ризику за допомогою встановлення робочої суттєвості на рівні класу операцій або залишку на рахунку на більш низькому рівні. Це забезпечить, що достатня робота виконується для виявлення будь-яких викривлень, без необхідності знижувати рівень загальної суттєвості. Це також створює буфер безпеки для того, щоб покрити невиявлені викривлення у виконаній роботі.

Встановлюйте рівень загальної суттєвості з посиланням на користувачів фінансової звітності, а потім встановлюйте робочу суттєвість для мети планування подальших аудиторських процедур.

**Чутливі розкриття фінансової звітності, залишки та питання**
Використовуйте спеціальну робочу суттєвість для розробки подальших аудиторських процедур, які розглядають спеціальні ризики та залишки у чутливих ділянках аудиту.

### *Резюме*

Рівні суттєвості та використання робочої суттєвості підсумовані у наступній схемі.

*Схема 6.2-3*

| | Загальна | Спеціальна | Робоча |
|---|---|---|---|
| **Мета** | Встановити поріг для визначення, чи вільна фінансова звітність від суттєвого викривлення, внаслідок помилки або шахрайства. | Встановити поріг (пороги) (менше ніж загальна суттєвість) для застосування до окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриттів, де обґрунтовано очікується, що викривлення у меншій сумі, ніж загальна суттєвість для фінансової звітності може вплинути на економічні рішення користувачів. | Встановити поріг (пороги) (менше ніж загальна або спеціальна суттєвість), який забезпечить виявлення несуттєвих викривлень (менше суми загальної або спеціальної суттєвості), та надасть аудитору запас міцності. |
| **Основа розрахунку** | Який рівень викривлення у фінансовій звітності може бути допустимим для користувачів (тобто, може не вплинути на економічні рішення, зроблені користувачем фінансової звітності)? | Який рівень викривлення, у зв'язку зі спеціальними обставинами окремого класу операцій, залишку на рахунку, або розкриття міг би за розумним очікуванням вплинути на економічні рішення | Який обсяг аудиторської роботи буде потрібним, щоб:<br>• Виявити викривлення нижче загальної або спеціальної суттєвості; та<br>• Залишити буфер для невиявлених викривлень? |

| | Загальна | Спеціальна | Робоча |
|---|---|---|---|
| | | користувачів? | |
| **Практичне правило** ***(Для використання у якості відправної точки)*** | Суттєвість – скоріше предмет професійного судження, а не механічна вправа. У результаті, МСА не надають конкретних вказівок. Проте, прибуток від поточної операційної діяльності (від 3 до 7%) часто використовується на практиці як найбільш важливий показник для користувачів фінансової звітності. Якщо прибуток є неприйнятною одиницею виміру (наприклад для неприбуткової організації або якщо прибуток є нестабільним), тоді розглядаються такі бази як:<br>• Виручка або витрати 1 до 3%;<br>• Активи 1 до 3%; або<br>• Власний капітал 3 до 5%. | Встановити меншу, спеціальну суму суттєвості (на основі професійного судження) для аудиту конкретних або чутливих ділянок фінансової звітності. | МСА не надають конкретних інструкцій. Процентний діапазон від 60% (загальної або спеціальної суттєвості), там де існує високий ризик суттєвого викривлення, до 85%, де оцінений ризик суттєвого викривлення є меншим. |
| **Застосування в аудиті** | Встановлення, чи перевищують загальну суттєвість невиправлені викривлення, індивідуально або сукупно. | Встановлення, чи перевищують, індивідуально або сукупно, невиправлені викривлення розмір спеціальної суттєвості. | • Оцінка ризиків суттєвого викривлення; та<br>• Розробка подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики. |
| **Перегляд протягом** | • Зміна у обставинах, яка відбулася | Зміна у спеціальних обставинах. | • Зміни в оцінених ризиках; |

| | Загальна | Спеціальна | Робоча |
|---|---|---|---|
| **аудиту** | протягом аудиту, наприклад, продаж частини бізнесу;<br>• Нова інформація; або<br>• Зміна у розумінні аудитором суб'єкта та його діяльності у результаті виконання подальших аудиторських процедур (наприклад, фактичні операційні результати значно відрізняються від очікуваних). | | • Характер та масштаб викривлень, знайдених при виконанні подальших аудиторських процедур; або<br>• Зміна у розумінні суб'єкта. |

## *6.3 Суттєвість при плануванні та оцінці ризику*

Встановлення різних рівнів суттєвості є ключовим компонентом процесу планування. Це не є окремою фазою аудиту, а скоріше постійним та ітеративним процесом. У наступній схемі підсумовується застосування суттєвості при плануванні та оцінці ризику.

*Схема 6.3-1*

| | Суттєвість |
|---|---|
| **Планування**<br>***(Загальна стратегія та плани аудиту)*** | Застосування суттєвості для:<br>• Визначення, які ділянки фінансової звітності потребують аудиторської перевірки.<br>• Встановлення контексту для загальної стратегії аудиту.<br>• Планування характеру, часу та масштабу окремих аудиторських процедур.<br>• Визначення спеціальної суттєвості для конкретних класів операцій, залишків на рахунках або розкриттів, де викривлення у менших сумах, ніж загальна або робоча суттєвість, можуть, за обґрунтованим очікуванням, вплинути на економічні рішення користувачів.<br>• Встановлення робочої суттєвості для кожного спеціального рівня суттєвості, наскільки це може бути необхідним для аудитора, щоб виконати роботу з застосуванням робочого рівня суттєвості для окремого класу операцій, залишку на |

| | Суттєвість |
|---|---|
| | рахунку або розкриття,залежно від рівня ризику, пов'язаного з цією статтею.<br>• Оцінки останніх доказів, щоб визначити необхідність для будь-яких коригувань до будь-яких рівнів суттєвості. Якщо так, аудитору слід переглянути відповідно характер, час та масштаб процедур. |
| **Процедури оцінки ризику** | • Виявити, які процедури оцінки ризику є необхідними.<br>• Забезпечити контекст оцінки отриманої інформації.<br>• Оцінити розмір (вплив) виявлених ризиків.<br>• Оцінка результатів процедур оцінки ризику. |
| **Збори групи** | • Забезпечити розуміння членами групи ідентифікованих користувачів та того, що може, за обґрунтованим очікуванням, змінити їх економічні рішення. Це може допомогти у випадку, якщо члену групи стане відома інформація протягом аудиту, яка могла б стати причиною встановлення іншої суми суттєвості на початку.<br>Приклади таких питань включають:<br>— Рішення ліквідувати основну частину бізнесу компанії,<br>— Нову інформацію або чинники ризику, які могли б мати вплив на первинне визначення суттєвості, та<br>— Зміну у розумінні аудитором суб'єкта та його діяльності у результаті виконання подальших аудиторських процедур, наприклад, коли фактичні фінансові результати значно відрізняються від очікуваних результатів.<br>• Встановити загальну стратегію аудиту.<br>• Визначити масштаб тестування по відношенню до:<br>— Робочої суттєвості, та<br>— Спеціальної робочої суттєвості.<br>• Виявити критичні питання аудиту та ділянки для спеціальної уваги аудитора. |

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Визначення рівнів загальної робочої суттєвості та спеціальної робочої суттєвості потребує застосування професійного судження. Рекомендується (але не обов'язково), щоб група обговорювала судження, застосовані при визначенні рівнів суттєвості, з партнером з завдання та отримала його/її схвалення. Зрештою, запишіть судження, використані при визначенні суттєвості, достатньо докладно у робочих документах.

## *6.4 Суттєвість при виконанні аудиторських процедур*

Аудитори повинні враховувати суттєвість при визначенні характеру, часу та масштабу аудиторських процедур, як показано у наступній схемі.

*Схема 6.4-1*

| | **Суттєвість** |
|---|---|
| **Виконання аудиторських процедур** | Використовуйте суттєвість для:<br>• Встановлення того, які подальші аудиторські процедури необхідні.<br>• Визначення того, які елементи вибрати для тестування та чи застосовувати вибіркові методи.<br>• Допомоги при визначенні розміру вибірки (наприклад, інтервал вибірки = точність (суттєвість) ÷ фактор довіри).<br>• Оцінки похибки репрезентативної вибірки за допомогою екстраполяції на генеральну сукупність "імовірного" викривлення.<br>• Оцінки сукупного підсумку помилок на рівні рахунку та рівні фінансової звітності.<br>• Оцінки сукупного підсумку помилок, в тому числі чистого ефекту невиправлених викривлень у нерозподіленому прибутку на початок періоду.<br>• Оцінки результатів процедур. |

**Примітка:** Загальну стратегію аудиту та план аудиту буде необхідно переглянути, якщо:

- Характер виявлених викривлень та обставини їх виникнення вказують на те, що можуть існувати інші викривлення, які, разом з викривленнями, накопиченими протягом аудиту, можуть бути суттєвими, або
- Сукупність викривлень, накопичених протягом аудиту, наближається до рівня суттєвості.

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Загальна суттєвість змінюється не дуже часто. Проте, може бути необхідним переглянути її, якщо аудитору стає відома нова інформація або, якщо змінюється розуміння аудитором суб'єкта та його діяльності. Якщо необхідно внесення змін, забезпечте, щоб аудиторська група була поінформована та був оцінений вплив на план аудиту.

Робоча суттєвість може змінюватися на основі нових чинників ризику або нових результатів аудиту, які можуть не впливати на загальну суттєвість. Зміни у робочій суттєвості будуть призводити до модифікації характеру, часу та обсягу аудиторських процедур. Звичайно, якщо загальна суттєвість змінюється, відповідні зміни імовірно будуть необхідні у робочій суттєвості.

## *6.5 Суттєвість при складанні звіту*

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 450.11 | Аудитор повинен визначити, чи є невиправлені викривлення суттєвими, індивідуально або в цілому. Визначаючи це, аудитор повинен розглянути:<br>(а) Розмір і характер викривлень, як стосовно окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриттів, так і фінансової звітності у цілому, а також конкретні обставини їх виникнення; та (Див: Пар. Д13-Д17, Д19-Д20)<br>(б) Вплив невиправлених викривлень, що стосуються попередніх періодів, на відповідні класи операцій, залишки на рахунках або розкриття, та фінансову звітність у цілому. (Див: Пар. Д18) |
| 450.12 | Аудитор повинен повідомити вищому управлінському персоналу про невиправлені викривлення та вплив, який вони можуть мати, індивідуально або сукупно, на думку в аудиторському звіті, якщо це не заборонено законом або нормативним актом. Повідомлення аудитора повинно називати кожне суттєве невиправлене викривлення окремо. Аудитор повинен запропонувати, щоб нескориговані викривлення були виправлені. (Див: Пар. Д21-Д23) |

Дивись Том 2, Глава 21 для отримання додаткової інформації щодо оцінки викривлень.

Перш ніж надати висновок, аудитору слід:

- Підтвердити суттєвість, встановлену для фінансової звітності у цілому;
- Оцінити характер та сукупність невиправлених викривлень, які були виявлені протягом перевірки; та
- Зробити загальну оцінку щодо того, чи є фінансова звітність суттєво викривленою.

*Схема 6.5-1*

| | **Суттєвість** |
|---|---|
| **Подання звіту** | Аудитору слід використовувати суттєвість, щоб:<br>• Оцінити сукупність сумарних помилок на рівні рахунку та на рівні фінансової звітності.<br>• Оцінити сукупність сумарних помилок, включаючи чистий вплив нескоригованих викривлень у початковому сальдо нерозподіленого прибутку.<br>• Визначити, чи повинні бути виконані додаткові аудиторські процедури, коли сукупне викривлення наближається до рівня загальної або спеціальної суттєвості.<br>• Попросити управлінський персонал виправити всі виявлені викривлення.<br>• Розглянути потребу у повторній перевірці ділянок найбільших викривлень.<br>• Зробити судження про характер та чутливість виявлених викривлень, а також їх розмір.<br>• Визначити, чи потрібно модифікувати звіт аудитора у зв’язку з невиправленими суттєвими викривленнями. |

Сукупне викривлення складається з:

- Окремих викривлень, виявлених аудитором у результаті своїх аудиторських тестів; та
- Оцінки інших виявлених викривлень, які не можуть бути іншим чином конкретно визначені кількісно.

Аудитору слід запропонувати управлінському персоналу врахувати всі виявлені викривлення. Дивись Том 2, Глава 21 для додаткової інформації з оцінки отриманих аудиторських доказів.

## *6.6 Інші питання*

Інші питання включають:

- Повідомлення інформації управлінському та найвищому управлінському персоналу;
- Оновлення суттєвості; та
- Зниження рівня суттєвості порівняно з попереднім періодом.

### *Повідомлення інформації управлінському та вищому управлінському персоналу*

Управлінський та вищий управлінський персонал повинні розуміти обмеження, що стосуються ступеня точності, якого можна очікувати від аудиту. Вони також повинні знати, що економічно неможливо розробляти аудиторські процедури, які забезпечать абсолютну гарантію, що фінансова звітність не є суттєво викривленою. Аудит може надати тільки обґрунтовану впевненість у цьому відношенні.

Коли під час аудиту аудитором виявляються викривлення, першим кроком є здійснення запиту управлінському персоналу, щоб всі нескориговані викривлення були виправлені. Якщо управлінський персонал вирішить не виправляти деякі викривлення, аудитор зобов'язаний повідомити вищому управлінському персоналу наступне:

- Докладну інформацію про невиправлені викривлення та вплив, який вони, індивідуально або сукупно, можуть мати на думку в аудиторському звіті (якщо це не заборонено законом або нормативним актом);
- Окремо про кожне невиправлене суттєве викривлення; та
- Вплив невиправлених викривлень, пов'язаних з попередніми періодами, на відповідні класи операцій, залишки на рахунках або розкриття, та фінансову звітність у цілому.

### *Перегляд суттєвості*

Попередня оцінка загальної та робочої суттєвості може змінитися з первісного рівня, встановленого на етапі планування аудиту, до часу оцінки результатів аудиторських процедур. Це може бути наслідком зміни обставин або змін у знаннях аудитора в результаті виконання аудиторських процедур. Наприклад, якщо аудиторські процедури виконуються до кінця періоду, аудитор буде очікувати певних результатів діяльності та фінансового стану. Якщо фактичні результати діяльності та фінансовий стан значно відрізняються, оцінка суттєвості та аудиторський ризик також можуть змінитися.

### *Зниження рівня суттєвості відносно попереднього періоду*

Коли обставини змінюються від одного періоду до іншого, аудитор повинен розглянути вплив будь-яких викривлень на початкове сальдо власного капіталу. Наприклад, коли обсяг продажів та прибуток значно менші ніж попереднього періоду, потрібний нижчий рівень суттєвості. Помилки можуть існувати у початкових цифрах у зв'язку з тим, що аудит раніше проводився з використанням більш високого рівня суттєвості. Щоб зменшити ризик суттєвої помилки у власному капіталі на початок періоду, аудитор

може виконати додаткові аудиторські процедури для початкових залишків активів та зобов'язань.

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

**Нові зобов'язання**

Приймаючи нове завдання з аудиту, дізнайтеся про загальну суттєвість, використану попереднім аудитором. Це може допомогти у визначенні того, чи можуть бути необхідні додаткові аудиторські процедури для залишків активів та зобов'язань на початок періоду.

**Використання експертів управлінського персоналу**

Переконайтеся, що будь-який експерт, працюючий у суб'єкта (для надання допомоги суб'єкту у підготовці фінансової звітності), або який використовується аудиторською групою, були проінструктовані щодо використання відповідного рівня суттєвості у зв'язку з роботою, яку вони виконують.

## *6.7 Документація*

Підтверджуйте документами визначення наступного, разом з факторами, розглянутими при його визначенні:

- Загальна суттєвість;
- Якщо застосовне, рівень (рівні) спеціальної суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриттів;
- Робоча суттєвість; та
- Будь-які зміни протягом аудиту у вищевикладеному.

## *6.8 Приклади—Визначення та використання суттєвості*

Деталі навчальних прикладів дивись Том 2, Глава 2 – Вступ до навчальних прикладів.

Суттєвість часто документують у робочому документі, який включає резюме операційних результатів та перелік інших питань щодо суттєвості, наприклад, якісні чинники.

# Приклад А — Дефта Меблі, Інк.

**Дефта меблі, Інк.**

*(Витяг)*

**Оцінка суттєвості**

Головними користувачами фінансової звітності є банк та акціонери. Суттєвість, що використовувалася минулого періоду, була 8,000*Є*.

Див. РД№ для визначення можливих суттєвих сум на основі прибутку від поточних операцій, а також виручки. Використовуючи наше професійне судження, ми вирішили встановити суттєвість у розмірі 5% від прибутку до оподаткування, збільшеного на суму премії управлінському персоналу у розмірі 70,000Є. Також були розглянути інші бази для суттєвості, наприклад, виручка, але було визнано, що прибуток до оподаткування має найбільше значення для виявлених користувачів фінансової звітності.

Для цього періоду планується використовувати в якості загальної суттєвості 10,000Є. Поняття суттєвості та його використання в аудиті було обговорено у загальних рисах з клієнтом.

Використовуючи професійне судження та типи викривлень, виявлені у попередніх аудиторських перевірках, робочий рівень загальної суттєвості був встановлений у розмірі 7,500Є.

Спеціальна суттєвість для сплачених місцевих податків з продажів була встановлена на рівні 1,000Є, тому що від нас вимагається перевіряти та повідомляти місцевій владі про цю суму.

Також дивись кількісний аналіз у РД 615 ……..

**Виконано:** JF **Дата:** Грудень 8, 20X2

**Перевірено:** LF **Дата:** Січень 5, 20X3

## Приклад B—Кумар & Ко.

**Кумар & Ко.**

*(Витяг)*

**Оцінка суттєвості**

Головними користувачами фінансової звітності є банк та власники.

Рівень суттєвості, що використовувався у останньому періоді, був 3,000*Є*.

Базуючись на розгляді потреб користувачів, ми вирішили встановити суттєвість на рівні приблизно 1% від обсягу продажів.

На нашу думку, виручка забезпечує більш стабільну основу для суттєвості ніж прибуток до оподаткування. Для цього періоду ми плануємо використовувати в якості загальної суттєвості 2,500*Є*. Принцип суттєвості та його використання в аудиті було обговорено в загальних рисах з клієнтом.

Використовуючи професійне судження, яке в значній мірі ґрунтується на історії помилок у попередніх періодах, робочий рівень загальної суттєвості був встановлений у розмірі 1,800*Є*.

**Інші питання**

Див. РД 615 для…..

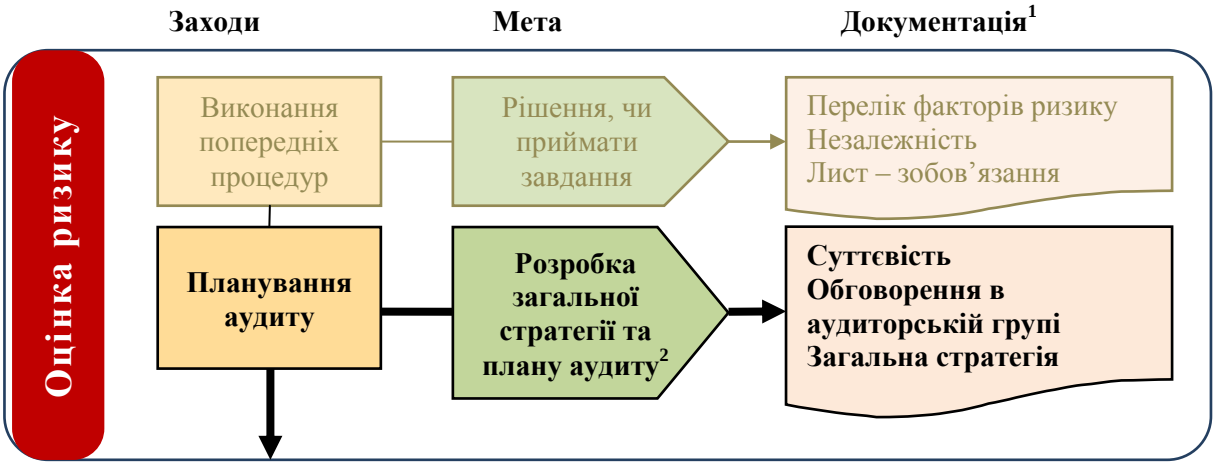
**Виконано:** JF **Дата:** Грудня 8, 20X2

**Перевірено:** LF **Дата:** Січня 5, 20X3

# 7. Обговорення в групі з аудиту

| Зміст глави | Застосовні МСА |
|---|---|
| Мета і характер необхідних обговорень поміж аудиторською групою про сприйнятливість фінансової звітності суб'єкта до суттєвих викривлень. | **240,300, 315** |

*Схема 7.0-1*




**Примітки:**

1. Зверніться до МСА 230 для більш повного переліку необхідної документації
2. Планування (МСА 300) - це постійний та ітеративний процес протягом аудиту

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 240.15 | МСА 315 вимагає обговорення серед членів групи з завдання та визначення партнером, які питання повинні бути доведені до тих членів групи, які не брали участь в обговоренні. Це обговорення має приділяти особливу увагу тому, як і де фінансова звітність підприємства може бути сприйнятливою до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, включаючи спосіб вчинення шахрайства. Обговорення повинно відбуватися без врахування поглядів тих членів групи з завдання, які можуть вважати, що управлінський та вищий управлінський персонал є чесними та сумлінними. (Див.: Пар. Д10-Д11). |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 240.44 | Аудитор повинен включити наступне в аудиторську документацію щодо розуміння аудитором суб'єкта та його середовища та оцінку ризиків суттєвого викривлення згідно з МСА 315:<br>(а) Важливі рішення, досягнуті протягом обговорення між членами групи з завдання, щодо сприйнятливості фінансових звітів суб'єкта до суттєвого викривлення внаслідок шахрайства; та<br>(б) Виявлені та оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень. |
| 315.10 | Партнер з завдання та інші ключові члени групи з завдання повинні обговорити сприйнятливість фінансової звітності суб'єкта до суттєвого викривлення, та прийнятність застосовної основи фінансової звітності до фактів та обставин суб'єкта Партнер з завдання повинен визначити, які питання повинні бути доведені до відома членів групи з завдання, які не брали участі в обговоренні. (Див: Пар. Д14-16) |

## *7.1 Огляд*

Важливим елементом успіху будь-якого завдання з аудиту є належна комунікація між членами групи з аудиту. Обмін інформації починається з призначення членів групи, організації наради групи з метою планування завдання, та продовжується протягом всього завдання. Переваги хорошої комунікації включають викладене у наступній схемі.

*Схема 7.1-1*

| | Переваги |
|---|---|
| **Необхідність постійного зв'язку між членами групи з аудиту** | **Продуктивність аудиту**<br>• Кожна людина в групі буде розуміти підприємство, яке перевіряється, основу фінансової звітності, яка має застосовуватися, свою особисту роль в аудиті та очікування щодо того, як і коли буде виконуватися робота.<br>• Може бути значно зменшена потенційна можливість для надмірного та недостатнього аудиту. |
| | **Ефективність аудиту**<br>• Персоналу забезпечується розуміння очікувань клієнта та аудиторської перевірки безпосередньо від старшого |

| | Переваги |
|---|---|
| | персоналу, такого як партнер з завдання.<br>• Обговорення групою сприйнятливості фінансової звітності до суттєвих викривлень допоможе визначити ризики бізнесу та шахрайства, на які необхідно спрямувати зусилля.<br>• Будуть прийняті кращі рішення щодо характеру, часу та масштабу процедур оцінки ризику та подальших аудиторських процедур.<br>• Відкриті лінії зв'язку дозволяють швидко реагувати на нову інформацію в таких сферах, як незвичайні операції/події, пов'язані сторони, та проблеми звітності. |
| | **Підвищення кваліфікації персоналу**<br>• Передовий досвід в аудиті буде передаватися від партнерів до персоналу.<br>• Персонал буде заохочуватися ставити запитання та переглядати наново ефективність дій у відповідь на оцінені ризики у попередньому періоді. |

Ефективний постійний обмін інформацією вимагає:

- Участі (та пильної уваги) партнера з завдання та старшого персоналу; та
- Готовності старшого персоналу слухати молодших працівників. Це включає розуміння завдання з точки зору молодих співробітників, заохочення їх ставити питання та надавати пропозиції, та забезпечення зворотного зв'язку.

Наступна схема підсумовує питання, які потрібно розглядати та обговорювати під час обміну інформацією в групі з аудиту.

*Схема 7.1-2*

Спілкування в групі з аудиту

**Призначення членів групи**

Розглянути:
- Навички та досвід
- Потребу в експертах
- Необхідність оглядача контролю якості завдання

**Нарада групи з планування**

Обговорити:
- Суттєвість
- Розуміння на основі знання суб'єкта
- Потенційні ризики бізнесу та шахрайства
- Як/де фінансова звітність може бути чутливою до суттєвого викривлення
- План аудиту, в т. ч. хто, що, де & коли

**Протягом та після аудиту**

Обговорити:
- Результати аудиту, хід аудиту, виявлені питання
- Зміни у плані аудиту
- Нову інформацію
- Незвичайні події/ операції
- Рекомендації для аудиту наступного періоду

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Обговорення в групі з аудиту є надзвичайно важливим для ефективного аудиту. Уникайте бажання спішно розглянути порядок денний внаслідок нестачі часу. Ці обговорення дають можливість розглянути аудиторські ризики, сценарії шахрайства та опрацювати можливі дії у відповідь. Це також надає можливість навчання персоналу щодо бізнесу суб'єкта та пояснення йому, чого від нього очікується протягом аудиту. Працівники також зможуть скласти разом свої ідеї щодо покращення аудиту.

## *7.2 Нарада аудиторської групи з планування*

У більш великих завданнях нарада з планування повинна бути запланована задовго до початку виконання робіт. Це забезпечить потрібний час для підготовки або внесення змін до детального плану аудиту. У дуже малих завданнях планування може бути реалізовано через короткі дебати на початку завдання та протягом здійснення аудиту.

Членів групи необхідно заохочувати приходити на збори із зацікавленістю, та готуватися до участі та обміну інформацією з позицій професійного скептицизму. Вони повинні відкладати будь-які думки, що управлінський та вищий управлінський персонал є чесними та сумлінними. На масштаб дискусій мають впливати функції, досвід та інформаційні потреби членів групи завдання з аудиту.

Три головні сфери для розгляду описані у наступних схемах.

*Схема 7.2-1*

| **Основні сфери для розгляду** | **Мета: Відкрите обговорення** |
|---|---|
| **Поділитися розумінням суб'єкта: люди, діяльність та цілі** | **Суб'єкт**<br>• Історія та комерційні цілі.<br>• Корпоративна культура.<br>• Зміни у діяльності, персоналі або системах.<br>• Застосування відповідної основи фінансової звітності з врахуванням фактів та обставин суб'єкта.<br>**Управління**<br>• Характер/структура підприємства та управління.<br>• Ставлення до внутрішнього контролю.<br>• Стимули до вчинення шахрайства.<br>• Незрозумілі зміни у поведінці або стилі життя ключових працівників.<br>• Будь-які ознаки упередженості управлінського персоналу.<br>**Відомі чинники ризику** |

| **Основні сфери для розгляду** | **Мета: Відкрите обговорення** |
|---|---|
| | • Досвід з попередніх аудиторських завдань.<br>• Значні чинники ризиків бізнесу.<br>• Можливість для скоєння шахрайства. |

| **Основні сфери для розгляду** | **Мета: Виробити ідеї і можливі підходи до аудиту** |
|---|---|
| **Мозковий штурм** | **Можливість для помилок та шахрайства**<br>• Які з ділянок фінансової звітності можуть бути вразливими до суттєвого викривлення (шахрайства або помилки)? Цей крок вимагається для всіх аудиторських перевірок.<br>• Як управлінський персонал міг би вчинити та приховати шахрайську фінансову звітність? Корисно розробити різні сценарії шахрайства або, коли можливо, скористатися послугами судового бухгалтера-експерта. Розгляньте журнальні проводки, упередженість управлінського персоналу в оцінках/резервах, зміни в облікових політиках тощо.<br>• Як активи можуть бути привласнені або використані для особистої мети?<br>• Чи існують некорисливі мотиви (наприклад, для збереження джерела фінансування неприбуткової організації) для маніпулювання фінансовою звітністю?<br><br>**Дії у відповідь на ризики**<br>• Які можливі аудиторські процедури/підходи можуть бути розглянуті для відповіді на ризики, виявлені вище?<br>• Обміркувати, чи має бути включеним елемент непередбаченості в характер, вибір часу та масштаб аудиторських процедур, які мають бути виконані. |

| **Основні сфери для розгляду** | **Мета: Задати напрямок** |
|---|---|
| **Планування аудиту** | **Спеціальні ділянки для розгляду:**<br>Забезпечте, щоб спеціальні вимоги всіх МСА, доречних для аудиторської перевірки, належним чином були розглянуті в плані аудиту. МСА, які містять спеціальні процедури, обов'язкові для виконання, включають:<br><br>МСА 240 *Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності* |

| **Основні сфери для розгляду** | **Мета: Задати напрямок** |
|---|---|
| | МСА 402 *Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги*<br><br>МСА 540 *Аудит облікових оцінок, в тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язаних розкриттів*<br><br>МСА 550 *Пов'язані сторони*<br><br>МСА 600 *Аудиторські перевірки фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)*<br><br>Надати напрямок групі з аудиту:<br>• Визначити рівні суттєвості.<br>• Призначити ролі та обов'язки.<br>• Забезпечити персонал оглядом розділів аудиту, за виконання яких вони є відповідальними. Розглянути потрібний підхід, спеціальні питання, вибір часу, потрібну документацію, масштаб нагляду, перевірку файлу документації, а також будь-які інші очікувані питання.<br>• Підкреслити важливість підтримання професійного скептицизму протягом аудиту. |

**Примітка:** Якщо деякі (молодші) члени групи з аудиту не мають можливості (або не запрошені) взяти участь у нараді, партнер з завдання має визначити, які питання повинні бути їм повідомлені.

## ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ

Підкреслюйте персоналу важливість бути пильними до ознак нечесності, але також бути обережними від поспішних висновків, особливо коли обговорюються результати з управлінським персоналом або співробітниками клієнта. Зазначайте можливі обставини (червоні прапори) які, якщо несподівано зустрічаються, можуть вказувати на можливе шахрайство.

Шахрайство зазвичай розкривається за допомогою виявлення зразків, виключень та дивних випадків в транзакціях та подіях. Наприклад, фальшива претензія в рахунку обліку витрат сама по собі може бути несуттєвою щодо фінансової звітності, але може бути ознакою більш великої проблеми, наприклад, нечесності управлінського персоналу.

## 7.3 Повідомлення інформації протягом та після закінчення аудиту

Кожен член групи з аудиту матиме дещо інший погляд на суб'єкта господарювання. Деяка інформація, зібрана конкретним членом групи, може навіть не мати сенсу, поки вона не поєднається з інформацією, отриманою іншими членами команди. Це особливо справедливо стосовно шахрайства, де визначення дрібних ознак, дивних випадків та винятків може призвести до виявлення факту шахрайства.

Проста аналогія головоломки. Кожна частина сама по собі не дозволяє людині побачити всю картину; тільки коли всі частини поєднані разом, можна побачити велику картину. Так само і в аудиті. Тільки коли кожний аудитор обмінюється своїми окремими знаннями/висновками з групою, тоді з'ясовується картина в цілому. Це проілюстровано у наступній схемі.

*Схема 7.3-1*

**Обмін результатами**

Групові дискусії не повинні обмежуватися тільки нарадами з питань планування. Члени групи з аудиту мають заохочуватися до спілкування та обміну інформацією, яку вони отримують протягом аудиту з будь-яких питань, що мають значення, особливо якщо це впливає на оцінку ризику та заплановані аудиторські процедури.

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

**Проведення коротких оперативних нарад за результатами протягом перевірки**
На додаток до обговорень планування аудиту на початку завдання, може бути корисним (але не обов'язково) для аудиторської групи, навіть невеликої, зустрітися (або організувати конференц – зв'язок) та обговорити результати аудиту після наступних етапів аудиту.

**Виконання процедур оцінки ризику та подальших аудиторських процедур**
Ці засідання з підбиття підсумків не мають бути формальними або довгими, але вони дозволяють членам аудиторської групи повідомити про свої результати, знайдені виключення та помічені проблемні питання. Вони можуть також повідомити про будь-які питання (навіть незначні), які здалися дивними, або не мають сенсу. Дуже часто незначні питання у поєднанні з інформацією, отриманою від інших членів команди, вказують на можливий чинник ризику (наприклад, шахрайства), який може вимагати

виконання додаткової роботи. Навіть тоді, коли аудиторська група складається тільки з двох осіб, ці зустрічі можуть принести значні результати.

**Завершення аудиту**

Після завершення попереднього аудиту, завжди є прагнення рухатися вперед і розпочати наступне завдання. У результаті, багато знань, які могли б бути корисними для проведення аудиту наступного періоду, може бути втрачено. Коротка нарада або конференція після кожної аудиторської перевірки може використовуватися для отримання зворотного зв'язку від групи з аудиту та визначення, що можливо покращити. Це може включати виявлення:

- Ділянок аудиту, в яких може знадобитися додаткова або менша увага в майбутньому;
- Будь-яких інших несподіваних результатів, незвичайних операцій, або фінансового тиску на персонал, що може бути індикатором шахрайства або стимулом для скоєння шахрайства;
- Будь-яких запланованих змін, які будуть впливати на майбутні завдання, наприклад, ключові кадрові зміни, нове фінансування, придбання, нові продукти або послуги, встановлення нової системи бухгалтерського обліку, або інші зміни у внутрішньому контролі;
- Сфер, в яких підприємству може бути надана додаткова допомога, наприклад, аналіз окремих ділянок фінансової звітності; та
- Коли існують суттєві фактори ризику, на нараді з підведення підсумків також можуть розглядатися питання щодо бажання фірми продовжувати роботу з клієнтом у наступному періоді. Якщо фірма складає з себе обов'язки відразу після завершення аудиту, причини будуть свіжими в пам'яті кожного, і це надасть підприємству більше часу, щоб знайти іншого аудитора.

Час і дати для цих оперативних зборів можуть бути заплановані на першій зустрічі з питань планування.

## *7.4 Приклади—Обговорення в групі з аудиту*

Детальну інформацію про навчальні приклади, див. Том 2, Глава 2 – Вступ до навчальних прикладів.

Найбільш недавня фінансова звітність, перелік оцінених ризиків з попередніх періодів (або цього періоду, якщо оновлено), та дії у відповідь можуть бути доведені до членів групи з завдання перед нарадою. На засіданні необхідно підкреслити необхідність професійного скептицизму та негайного повідомлення про будь-які підозрілі ситуації або можливі сигнали, які попереджують про шахрайство.

Документація може бути виконана у вигляді стандартного порядку денного або пам'ятки у файл.

## Приклад А — Дефта Меблі, Інк.

Дата проведення зборів: 8 Грудня, 20X2

| Пункт порядку денного | Протокол |
|---|---|
| 1. Суттєвість і значні залишки на рахунках | *Збільшення загальної суттєвості до 10.000€ ґрунтуючись на зростанні рентабельності та обсягу продажів, та робочої суттєвості до 7500 €.* |
| 2. Вибір часу, ключові дати, і наявність персоналу клієнта | *Підтверджено, що вибір часу в останньому періоді є належним, та наші запити управлінському персоналу щодо надання допомоги в підготовці певних таблиць є обґрунтованими.* |
| 3. Які уроки ми можемо винести з минулого досвіду, такі як питання/події, які викликали затримки, і ділянки надмірного/недостатнього аудиту? | *Внутрішній контроль над запасами у минулому році був слабкий та мав результатом додаткову роботу. Клієнт вказав, що це буде вирішено до кінця цього періоду.* |
| 4. Є будь-які нові сумніви з приводу чесності управлінського персоналу, безперервності діяльності, судових розглядів, і т.д.? | *Дивись газетну вирізку: Парвін. Це може не мати безпосереднього відношення, але ми повинні бути обережними.* |
| 5. Зміни цього періоду в комерційних операціях та/або фінансовому становищі, галузевому нормативному регулюванні, обліковій політиці, і людях. | *На Інтернет-продажі в даний час припадає 12% продажів. Є також плани по значному зростанню. Це буде чинити тиск на грошові ресурси, внутрішній контроль, і операційні системи. Поточний економічний спад чинить додатковий тиск на організацію для підтримки рівня продажів, незважаючи на падіння попиту та цін реалізації.* |
| 6. Сприйнятливість фінансової звітності до шахрайства. Якими можливими шляхами підприємство може бути обманутим? Розробити деякі можливі сценарії, а потім запланувати процедури, які могли б підтвердити або спростувати будь-які підозри. | *Упередженість управлінського персоналу та обхід внутрішнього контролю для уникнення податкових зобов'язань – можлива. Оцінки, зроблені управлінським персоналом, журнальні проводки та операції пов'язаних осіб є чутливими до маніпулювання. Крім того, Арджан (старший продавець) веде багатий стиль життя. Ми також повинні розглянути* |

| | |
|---|---|
| | *розрахунки премій та виручки від реалізації.* |
| 7. Значні ризики, які вимагають особливої уваги. | *Невиконання зобов'язань перед банком. Сюрай говорить, що він збирається переглянути умови угоди з банком на цей період, щоб забезпечити деяку гнучкість.* |
| 8. Відповідні аудиторські дії у відповідь на виявлені ризики. | *Детальний план аудиту було розглянуто більш докладно з відповідальним співробітником, та було визначено його ефективність.* |
| 9. Розгляд необхідності спеціальних навичок або консультантів, тестування внутрішнього контролю в порівнянні з процедурами по суті, необхідності ввести елемент непередбачуваності до деяких аудиторських тестів, а також роботи, які можуть бути виконані клієнтом. | *ІТ-спеціаліст, щоб подивитися на продаж через Інтернет і процедури контролю ІТ в цілому. Запланований візит на грудень цього періоду.* |
| 10. Розподіл обов'язків в аудиторській групі, планування та перевірка файлів | *Загальний і детальний плани аудиту були оновлені.* |
| Виконано: FJ Дата: Грудень 8, 20X2<br>Перевірене: LF Дата: Січень 5, 20X3 | |

# Приклад B — Кумар & Ко.

**Памятка до файлу:** Кумар & Ко.

8 грудня 20x2, аудиторська група (партнер і керівник) провела нараду, щоб спланувати завдання з аудиту Кумар & Ко.

Ми обговорили наступне:

- Загальна суттєвість була зменшена до 2.500 Є на основі зниження рентабельності і продажів. Робоча суттєвість була встановлена у 1800 Є.
- Увага Раджа була зосереджена останнім часом на особистих сімейних проблемах. За роботою бухгалтера могло не бути належного контролю. Це залишило Рубі з сильним контролем над показниками звітності. Будь-яка ненавмисна або навмисна помилка Рубі могла залишитися непоміченою. В ході перевірки це слід розглядати як значний ризик шахрайства.
- Є можливим необ'єктивність управлінського персоналу та подолання внутрішнього контролю, щоб уникнути податкових зобов'язань або порушення зобов'язань перед банком. Оцінки, зроблені управлінським персоналом, є традиційно консервативними. Групі з аудиту було нагадано бути насторожі до будь-чого, що може здатися незвичайним.
- Ми будемо приділяти особливу увагу операціям і встановленню цін на продукцію з пов'язаними сторонами, Дефта.

**План Аудиту:**

- Підтверджено, що розклад останнього періоду є доречним, і ми будемо знову просити допомоги управлінського персоналу у підготовці певних таблиць. Проте, оскільки Кумар & Ко було важко своєчасно надавати нам запрошені таблиці в минулому періоді, у цьому періоді ми заздалегідь будемо працювати з Рубі, і надамо їй приклад таблиць для забезпечення того, щоб вона розуміла, що саме необхідно і в які терміни.
- Детальний план аудиту було розглянуто більш докладно. Процедури в деяких областях були розширені на основі оцінки ризиків, а ряд інших процедур було виключено, де оцінений ризик був низьким.
- Ми вирішили, що буде більш ефективним виконати процедури по суті, ніж виконати тестування внутрішнього контролю, тому що немає тверджень, для яких тільки процедури по суті не забезпечать достатніх належних аудиторських доказів.

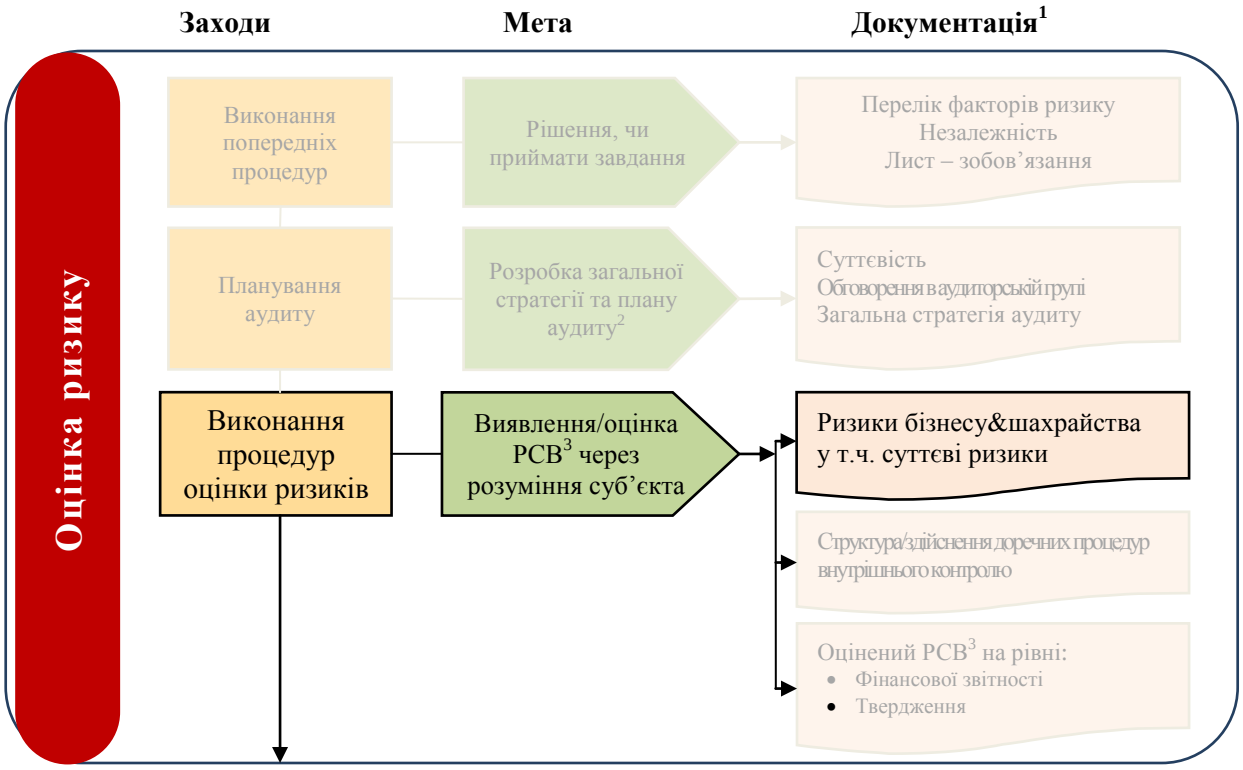
**Виконано:** FJ **Дата:** Грудень 8, 20X2

**Перевірено:** LF **Дата:** Січень 5, 20X3

# 8. Властиві ризики — Виявлення

| Зміст глави | Застосовні МСА |
|---|---|
| Як виявити ризики суттєвого викривлення у фінансовій звітності. | **240, 315** |

*Схема 8.0-1*




**Примітки:**

1. Зверніться до МСА 230 для більш повного переліку необхідної документації
2. Планування (МСА 300) - це постійний та ітеративний процес протягом аудиту
3. РСВ = ризик суттєвого викривлення.

| Номер параграфу | Мета (цілі) МСА |
|---|---|
| 240.10 | Цілями аудитора є:<br>(а) Розпізнати та оцінити ризики суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства;<br>(б) Отримати достатні відповідні аудиторські докази щодо оцінених ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства шляхом розробки і впровадження відповідних заходів реагування; та<br>(в) Адекватно відреагувати на шахрайство або підозрюване шахрайства, виявлені під час аудиту. |
| 315.3 | Метою аудитора є виявити та оцінити ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки на рівнях фінансової звітності та тверджень, за допомогою розуміння суб'єкта та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю суб'єкта, забезпечуючи тим самим основу для розробки та впровадження дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення. |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 200.13 | Для цілей МСА, наведені далі терміни мають такі значення:<br>(і) Ризик суттєвого викривлення— Ризик того, що фінансова звітність є суттєво викривленою до аудиту. Він складається з двох компонентів, охарактеризованих на рівні твердження наступним чином:<br>(і). Властивий ризик—Вразливість твердження щодо класу операцій, залишку на рахунку або розкриття до викривлення, яке може бути суттєвим окремо або сукупно з іншими викривленнями, не враховуючи будь-яких пов'язаних заходів контролю.<br>(іі) Ризик контролю—Ризик того, що викривлення, яке може виникнути у твердженні щодо класу операцій, залишку на рахунку або розкриття та яке може бути суттєвим окремо або сукупно з іншими викривленнями, не буде попереджено або своєчасно виявлено та виправлено внутрішнім контролем суб'єкта господарювання. |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 240.11 | Для цілей МСА, наведені далі терміни мають такі значення:<br>(а) Шахрайство—Навмисна дія однієї або більше осіб з управлінського персоналу, вищого управлінського персоналу, працівників або третіх осіб, пов'язані з використанням омани для отримання неправомірної або незаконної переваги.<br>(б) Чинники ризику шахрайства—Події або умови, які вказують на мотиви або тиск для скоєння шахрайства або надають можливість скоїти шахрайство. |
| 240.12 | Відповідно до МСА 200, аудитор повинен підтримувати професійний скептицизм протягом всього аудиту, визнаючи можливість існування суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, незважаючи на минулий досвід аудитора щодо чесності і сумлінності управлінського персоналу підприємства та вищого управлінського персоналу. (Див: Пар. Д7-Д8.) |
| 240.13 | Якщо аудитор не має підстави вважати протилежне, він може приймати облікові записи та документи як справжні. Якщо умови, виявлені в ході перевірки, змушують аудитора вважати, що документ може не бути автентичним або, що умови в документі були змінені, але не розкриті аудитору, аудитор повинен провести додаткові дослідження. (Див.: Пар. Д9.) |
| 240.15 | МСА 315 вимагає обговорення серед членів групи з завдання та визначення партнером, які питання повинні бути доведені до тих членів групи, які не брали участі в обговоренні. Це обговорення має приділяти особливу увагу тому, як і де фінансова звітність підприємства може бути сприйнятливою до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, включаючи спосіб вчинення шахрайства. Обговорення повинно відбуватися без врахування поглядів тих членів групи з завдання, які можуть вважати, що управлінський та вищий управлінський персонал є чесними та сумлінними. (Див.: Пар. Д10-Д11). |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 240.17 | Аудитор повинен зробити запити управлінському персоналу стосовно:<br>(а) Оцінки управлінським персоналом ризику того, що фінансова звітність може бути суттєво викривленою внаслідок шахрайства, включаючи характер, масштаб та частоту таких оцінок; (Див: Пар. Д12-Д13)<br>(б) Процесу управлінського персоналу для виявлення та реагування на ризик шахрайства у суб'єкта, у тому числи будь-які конкретні ризики шахрайства, які виявив управлінський персонал або які привернули його увагу, або класи операцій, залишки на рахунках чи розкриття, щодо яких ймовірно існує ризик шахрайства; (Див: Пар. Д14)<br>(в) Повідомлення управлінським персоналом, якщо є, вищому управлінському персоналу своїх процесів для виявлення та реагування на ризик шахрайства у суб'єкта; та<br>(г) Повідомлення управлінським персоналом працівникам своїх поглядів на практику ведення бізнесу та етичну поведінку. |
| 240.18 | Аудитор повинен зробити запити управлінському персоналу та іншим відповідним особам суб'єкта господарювання з метою визначення того, чи відомо їм про будь-які фактичні, підозрювані або інкриміновані випадки шахрайства, що впливають на підприємство. (Див: Пар. Д15-Д17). |
| 240.22 | Аудитор повинен оцінити, чи можуть незвичайні або несподівані відносини, які були виявлені при виконанні аналітичних процедур, в тому числі пов'язані з рахунками надходжень, вказувати на ризики суттєвого викривлення в результаті шахрайства. |
| 240.23 | Аудитор повинен обдумати, чи вказує інша інформація, отримана аудитором, на ризики суттєвого викривлення в результаті шахрайства. (Див: Пар. Д22). |
| 240.24 | Аудитор повинен оцінити, чи вказує інша інформація, отримана з інших процедур оцінки ризику та пов'язаних з ними заходів, на наявність одного або більше чинників ризику шахрайства. Хоча фактори ризику шахрайства, можливо, необов'язково є ознакою існування шахрайства, вони часто присутні за обставин, коли шахрайство мало місце та, отже, можуть вказувати на ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. (Див: Пар. Д23-Д27). |

| **Номер параграфу** | **Доречні витяги з МСА** |
|---|---|
| 240.44 | Аудитор повинен включити наступне в аудиторську документацію щодо розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища та оцінки ризиків суттєвого викривлення, як вимагається МСА 315:<br>(а) Суттєві рішення, досягнуті протягом обговорення в групі з завдання щодо сприйнятливості фінансової звітності суб'єкта до суттєвого викривлення внаслідок шахрайства; та<br>(б) Виявлені та оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні фінансової звітності та на рівні твердження. |
| 315.11 | Аудитор повинен отримати розуміння наступного:<br>(а) Доречні галузеві, регуляторні та інші чинники, включаючи застосовну основу фінансової звітності. (Див: Пар. Д17-Д22)<br>(б) Характер суб'єкта, в тому числі:<br>(i) його діяльність;<br>(ii) його структуру власності та структуру корпоративного управління;<br>(iii) типи інвестицій, які здійснює та планує суб'єкт, в тому числі інвестиції в підприємства спеціального призначення; та<br>(iv) спосіб, яким підприємство структуроване, та яким чином воно фінансується, щоб надати аудитору можливість зрозуміти класи операцій, залишки на рахунках та розкриття, яких можна очікувати у фінансовій звітності. (Див: Пар. Д23-Д27)<br>(в) Вибір та застосування суб'єктом облікових політик, включаючи причини для внесення змін до неї. Аудитор повинен оцінити, чи відповідає облікова політика суб'єкта його бізнесу та чи погоджується вона з застосовною основою фінансової звітності та обліковими політиками, які використовуються у відповідній галузі. (Див: Пар. Д28)<br>(г) Цілі та стратегії суб'єкта господарювання, та пов'язані з ними ризики бізнесу, які можуть призвести до ризиків суттєвого викривлення. (Див: Пар. Д29-Д35)<br>(д) Оцінка та огляд результатів суб'єкта господарювання. (Див: Пар. Д36-Д41) |

## 8.1 Огляд

Ідентифікація ризику є основою аудиту. Вона ґрунтується на, та є невід'ємною частиною процедур, що виконуються аудитором, щоб отримати розуміння суб'єкта та його середовища. Без чіткого розуміння суб'єкта, аудитор може пропустити певні фактори ризику. Наприклад, якщо обсяги реалізації клієнта росли, могло б бути важливим для аудитора знати, що в галузі в цілому обсяги продажів насправді зазнали різкого зниження.

Метою фази оцінки ризику в аудиті є виявлення джерел ризику, а потім оцінка, чи можуть вони призвести до суттєвих викривлень у фінансовій звітності. Це дає аудитору інформацію, необхідну для спрямування зусиль аудиту в областях, де ризик суттєвого викривлення є найвищим, та відвертає від менш ризикованих ділянок.

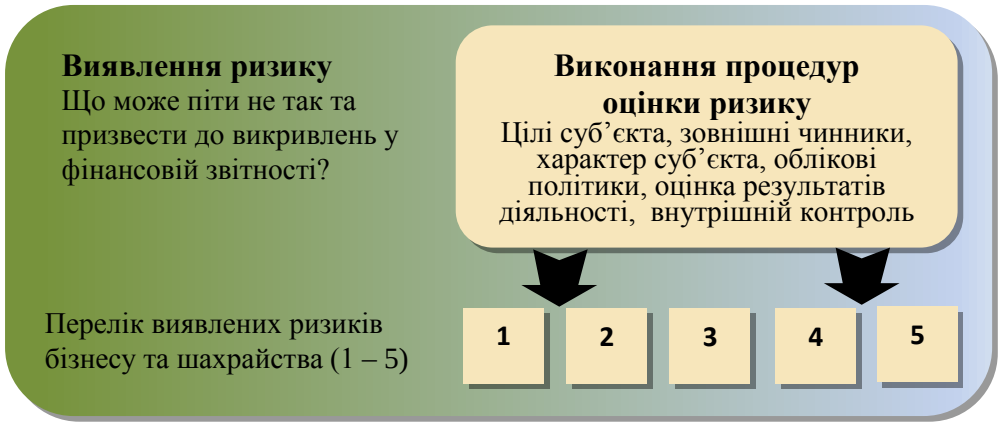
Оцінка ризику складається з двох окремих частин:

- Виявлення ризику (запитання "що може бути неправильним"); та
- Оцінка ризику (визначення значимості кожного ризику).

Оцінка ризику розглядається в Томі 2, Глава 9.

Виявлення ризику ілюструється нижче.

*Схема 8.1-1*




**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

**По-перше, визначити ризики**

Ви не можете оцінити ризик, який спочатку не було визначено. Уникайте припущень, що, у зв'язку з малим розміром підприємства, немає релевантних ризиків або що ризики суттєвого викривлення будуть такими ж, як у попередньому періоді. Можуть існувати нові ризики, а характер/суттєвість деяких раніше виявлених ризиків може змінитися.

**Після першого завдання, зверніть увагу на те, що змінилося порівняно з попереднім періодом**

Після першого завдання, зосередьтеся на тому, що змінилося в кожному з шести джерел ризику (наприклад, зовнішній характер суб'єкта тощо) на відміну від того, щоб

починати все наново. Це дозволить заощадити час, та зосередити увагу на характері та наслідках нових ризиків, які можуть існувати у даний час, та перегляді раніше виявлених ризиків.

## 8.2 Типи ризику

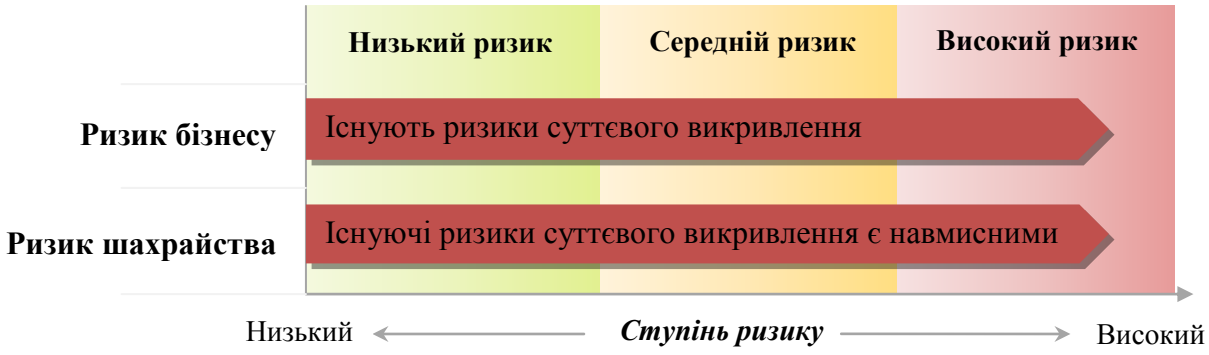
Існують дві основні класифікації ризиків:

- Ризик бізнесу; та
- Ризик шахрайства.

Різниця між бізнес-ризиками і ризиками шахрайства полягає у тому, що ризик шахрайства виникає внаслідок навмисних дій людини.

Це проілюстровано у наступній схемі.

*Схема 8.2-1*




**Примітка:** У багатьох випадках ризик може бути як ризиком бізнесу, так і ризиком шахрайства. Наприклад, введення нової системи обліку створює невизначеність (можуть бути зроблені помилки, поки персонал вивчає нову систему) та може бути класифікованим як ризик бізнесу. Проте, це також може бути класифіковане як ризик шахрайства, тому що хтось може скористатися невизначеністю для того, щоб присвоїти активи або маніпулювати фінансовою звітністю.

### Ризик бізнесу

Термін “ризик бізнесу” включає в себе більше ніж просто ризики суттєвого викривлення у фінансовій звітності. Ризики бізнесу є наслідком суттєвих умов, подій, обставин, дій або бездіяльності, які можуть негативно вплинути на здатність суб’єкта господарювання досягнути своїх цілей та реалізувати свої стратегії. Це також може включати встановлення невідповідних цілей і стратегій.

Ризик бізнесу також включає події, які виникають в результаті змін, складності або нездатності визнати необхідність змін. Зміни можуть виникнути, наприклад, в результаті:

- Розробки нових продуктів, які можуть зазнати невдачі;
- Недостатнього ринку, навіть якщо нові продукти успішно розвиваються; або

- Недоліків в продукції, які можуть призвести до зобов'язань та погіршення репутації компанії.

### *Ризик шахрайства*

Ризик шахрайства пов'язаний з подіями або умовами, які вказують на стимул або тиск для скоєння шахрайства або надають можливість для здійснення шахрайства.

Розуміння аудитором чинників ризику бізнесу та ризику шахрайства збільшує ймовірність виявлення ризиків суттєвого викривлення. Проте, аудитор не несе відповідальності за виявлення чи оцінку всіх можливих ризиків бізнесу.

## *8.3 Джерела інформації про суб'єкта*

Першим кроком у процесі оцінки ризику є збір (або оновлення), якомога більше інформації про підприємство, наскільки це можливо. Ця інформація є важливою основою для виявлення та оцінки можливих факторів ризику.

Інформація про суб'єкта та його середовище може бути отримана з внутрішніх і зовнішніх джерел. У багатьох випадках, аудитор буде починати з внутрішніх джерел інформації. Потім ця інформація може бути перевірена на відповідність інформації, отриманої із зовнішніх джерел, таких як дані торгової асоціації та дані про загальні економічні умови, які часто можуть бути отримані з Інтернету. В наступній схемі показані деякі з потенційних джерел інформації.

*Схема 8.3-1*

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Основним джерелом інформації, який часто розглядається, є файли робочих документів аудитора з завдань попередніх періодів. Вони часто містять цінну інформацію з таких питань, як:

- Міркування або питання, які потребують вирішення в процесі планування аудиту на цей період;
- Оцінка і джерело можливих коригувань та невиправлених помилок;
- Сфери, в яких є постійні розбіжності, наприклад, припущення, що використовуються для облікових оцінок;
- Сфери, які здаються вразливими до помилки; та
- Питання, порушені під час спілкування аудитора з управлінським та вищим управлінським персоналом.

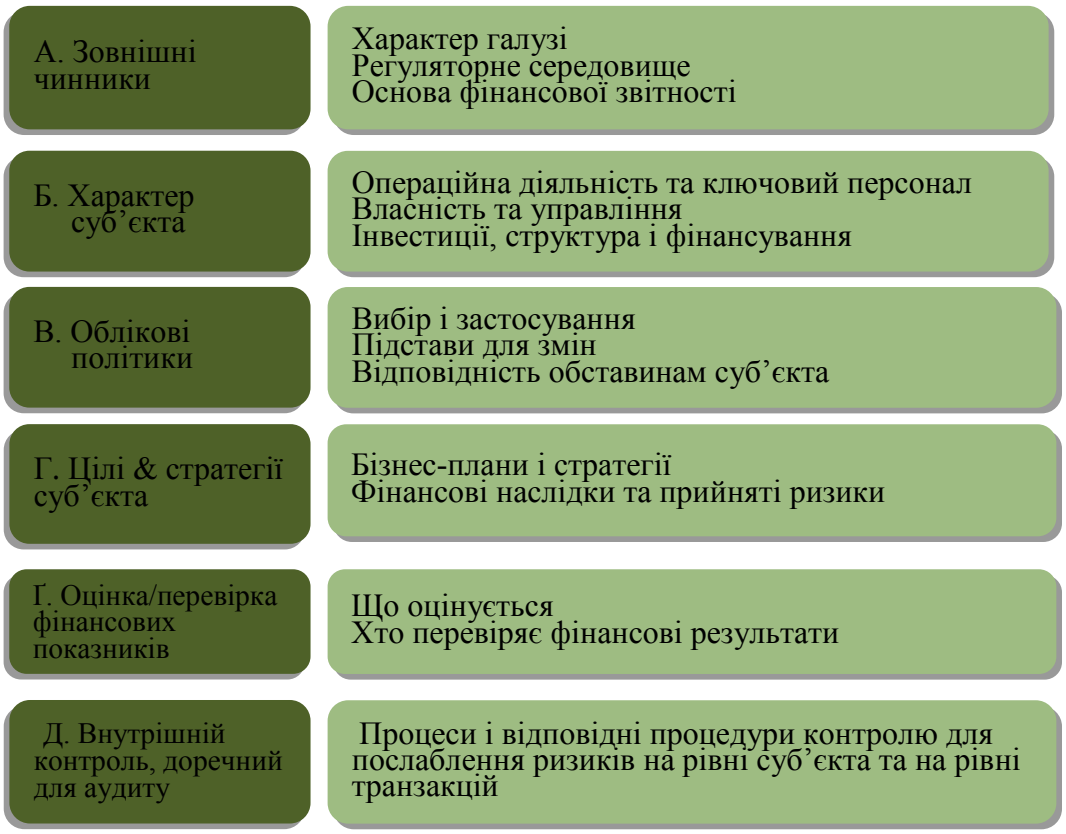
Інформація, отримана від процедур оцінки ризику, проведених до прийняття або продовження завдання, може бути використана для розуміння суб'єкта аудиторською групою.

## *8.4 Процедури оцінки ризику*

На основі отриманої про суб'єкта інформації, аудитор переходить до розробки процедур оцінки ризику, які обговорюються в Томі 1, Глава 8. Ці процедури оцінки ризику мають бути призначені для отримання і документування розуміння суб'єкта та його середовища, включаючи внутрішній контроль.

Масштаб розуміння, потрібного аудитору для виявлення ризиків, міститься в наступних шести ключових областях.

*Схема 8.4-1*




Достатність інформації (глибина розуміння), необхідної для аудитора, є предметом професійного судження. Вона є меншою, ніж та, якою володіє керівництво в управлінні організацією. Останній розділ ("Д" на схемі вище), який стосується внутрішнього контролю, що має відношення до аудиту, обговорюється в Томі 1, Глава 5, і Томі 2, Глави 4, 11 і 12.

Отримання розуміння характеру суб'єкта та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю, має ряд переваг, як зазначено нижче.

*Схема 8.4-2*

| | **Забезпечує критерії для формування судження** |
|---|---|
| **Переваги, отримані від розуміння суб'єкта** | **Виявлення ризиків та розробка заходів у відповідь**<br>• Вироблення суджень щодо оцінки ризиків.<br>• Розробка відповідних заходів реагування на виявлені ризики суттєвого викривлення у фінансовій звітності.<br>• Встановлення суттєвості (див. Том 2, Глава 6).<br>• Розвиток очікувань, потрібних для виконання аналітичних процедур.<br>• Планування/виконання подальших аудиторських процедур для зменшення аудиторського ризику до прийнятного рівня.<br>• Оцінка достатності/відповідності отриманих аудиторських доказів (наприклад, доречність використаних припущень та |

| | Забезпечує критерії для формування судження |
|---|---|
| | усних і письмових заяв управлінського персоналу).<br>**Огляд фінансової звітності**<br>• Оцінка обраних та застосованих управлінським персоналом облікових політик.<br>• Розгляд адекватності розкриттів фінансової звітності.<br>• Визначення ділянок аудиту для спеціального розгляду (наприклад, операції з пов'язаними сторонами, незвичайні або складні контрактні угоди, безперервність діяльності або незвичайні операції). |

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Отримання розуміння суб'єкта господарювання не є окремим завданням, яке може бути завершене до початку аудиту, а потім відкладене в сторону. Важливо продовжувати вивчення суб'єкта протягом перевірки та зберігати пильність до раніше не виявлених факторів ризику або у випадках, коли первісна оцінка ризиків потребує оновлення.

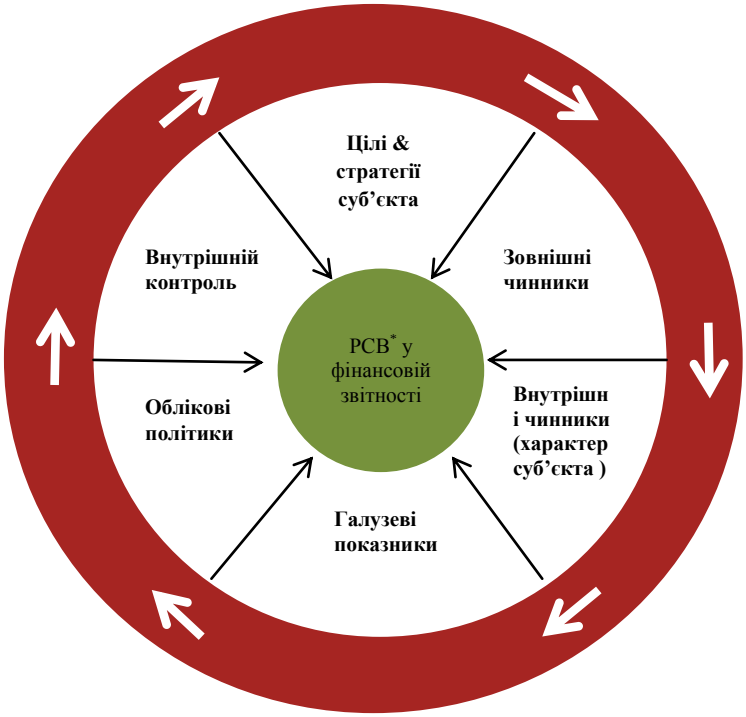
## *8.5 Джерела ризику*

Помилки і шахрайства у фінансовій звітності є наслідком чинників ризику, які мають своє походження в одній або більше з шести необхідних сфер розуміння суб'єкта (див. Схема 8.4-1).

Прикладом може слугувати новий і складний податок, накладений на суб'єкта. Це буде зовнішній фактор ризику. Ризиком викривлення у фінансовій звітності може бути неправильне тлумачення нового закону, що може мати наслідком неправильний розрахунок податку і суми, належної до сплати. Зверніть увагу, що джерелом (або причиною) ризику є новий податок, який впливає на суб'єкта, а не помилка в розрахунку, яка є наслідком фактора ризику. Внаслідок нового податку збільшується ризик помилкового розрахунку.

На наступній схемі показано шість областей розуміння, як потенційних джерел ризику.

*Схема 8.5-1*




РСВ = Ризик суттєвого викривлення

Приклади джерел ризику (але не вплив на конкретні ділянки фінансової звітності), викладені нижче.

*Схема 8.5-2*

| **Джерела бізнес-ризику та ризику шахрайства** | |
|---|---|
| **Цілі і стратегії бізнесу** | • Невідповідні, нереальні або надмірно ризиковані цілі і стратегії.<br>• Нові продукти або послуги, або переміщення в нові напрямки бізнесу.<br>• Входження в області/операції комерційної діяльності, і яких компанія має мало досвіду.<br>• Невідповідності між IT та бізнес-стратегіями.<br>• Дії у відповідь на швидке зростання або зменшення обсягів продажів, які можуть перевантажити системи внутрішнього контролю та навики людей.<br>• Використання складних механізмів фінансування.<br>• Корпоративна реструктуризація.<br>• Значні операції з пов'язаними сторонами. |
| **Зовнішні чинники** | • Стан економіки та зміни в державному регулюванні.<br>• Зниження попиту на продукцію або послуги |

| Джерела бізнес-ризику та ризику шахрайства | |
|---|---|
| | підприємства.<br>• Складне регулювання.<br>• Зміни у галузі.<br>• Неможливість отримати необхідні ресурси (матеріальні або кваліфікованого персоналу).<br>• Навмисний саботаж продукції або послуг підприємства.<br>• Обмежена доступність капіталу та кредитних коштів. |
| **Характер суб'єкта** | • Слабка корпоративна культура та управління.<br>• Некомпетентний персонал на ключових посадах.<br>• Зміни в ключовому персоналі, у тому числі в адміністративному підрозділі.<br>• Складна операційна діяльність, організаційна структура або продукція.<br>• Недоліки продукції або послуг, які можуть призвести до зобов'язань та ризику втрати репутації.<br>• Неспроможність визнати необхідність змін (необхідні навички або технологія).<br>• Недоліки в системі внутрішнього контролю, особливо в процедурах, яким не приділяється увага з боку керівництва.<br>• Погані відносини із зовнішніми спонсорами, такими як банки.<br>• Проблеми безперервності діяльності та ліквідності, в тому числі втрата значних клієнтів.<br>• Встановлення нових систем, пов'язаних з фінансовою звітністю. |
| **Показники діяльності** | • Показники не використовуються управлінським персоналом для оцінки діяльності підприємства і досягнення цілей.<br>• Оцінка показників не використовується для покращення операційної діяльності або вжиття коригувальних дій. |
| **Облікові політики** | • Непослідовне застосування облікової політики.<br>• Невідповідне застосування облікової політики. |

| Джерела бізнес-ризику та ризику шахрайства | |
|---|---|
| **Внутрішній контроль** | • Неналежний нагляд управлінського персоналу за поточною діяльністю.<br>• Слабкі або відсутні процедури контролю за діяльністю на рівні суб'єкта, наприклад, людські ресурси, шахрайство, підготовка бухгалтерської інформації, такої як облікові оцінки і фінансові звіти.<br>• Слабкі або відсутні процедури контролю над операціями, наприклад, доходи, закупівлі, витрати та заробітна плата.<br>• Поганий захист активів. |

## *8.6 Ризик шахрайства*

Термін "шахрайство" означає навмисну дію одного або декількох осіб серед управлінського персоналу, вищого управлінського персоналу, співробітників або третіх осіб, пов'язану з використанням обману для отримання несправедливої або незаконної переваги.

Шахрайство з участю одного або кількох членів правління або вищого управлінського персоналу називається "шахрайством управлінського персоналу". Шахрайство з участю тільки працівників підприємства називають "шахрайством працівників". У будь-якому випадку, можуть бути змови всередині організації або з третіми особами за межами організації.

У наступній схемі описуються типи і характеристики шахрайства.

*Схема 8.6-1*

| | **Маніпуляції з фінансовою звітністю** (завищення/заниження рівня прибутку щодо фактичного) | | **Привласнення активів** (привласнення активів для власного використання) | |
|---|---|---|---|---|
| **Хто?** | **Власники і менеджмент** | **Працівники** | **Власники і менеджмент** | **Працівники** |
| **Чому?** | Власна вигода (економія на податках, продаж бізнесу за завищеною ціною, або виплата премії) Виправдання (залишитися у бізнесі, зберегти роботу, забезпечити фінансування, служіння суспільству) | Власна вигода (отримання винагороди на основі досягнутих показників, приховування збитків або викрадених активів) | Власна вигода або допомога комусь | Власна вигода або щоб допомогти комусь |
| **Як?** | Подолання внутрішнього контролю, фальшиві/ неправильні операції, змова, маніпулювання обліковими політиками, використання недоліків у внутрішньому контролі | Фальшиві або неправильно відображені в обліку операції, змова, маніпулювання обліковими політиками, використання недоліків у внутрішньому контролі | Подолання внутрішнього контролю, крадіжка запасів/активів, змова, використання недоліків у внутрішньому контролі | Крадіжка запасів/активів, змова, використання недоліків у внутрішньому контролі |
| **Скільки?** | Часто великі внаслідок положення управлінського персоналу в суб'єкті та його знання внутрішнього контролю | Часто невеликі аз розміром, але якщо не будуть виявлені, можуть накопичуватися з часом до суттєвих розмірів | Часто базуються на конкретних потребах. Навіть якщо починається з невеликих сум, але ймовірно досягає великих розмірів, якщо не буде швидко розкрите | Часто базуються на конкретних потребах. Може бути дрібним але ймовірно досягає великих розмірів, якщо не буде швидко розкрите |

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Для кожного виявленого фактору ризику, обміркуйте, чи є це бізнес-ризик, ризик шахрайства, або обидва. Багато джерел ризику можуть призвести як до ділових ризиків, так і до ризиків шахрайства. Наприклад, зміни в обліковому персоналі можуть призвести до помилок (бізнес-ризик), але також можуть надати можливість комусь можливість скоїти шахрайство.

## *8.7 Типи і характеристики шахрайства*

Хоча шахрайство може траплятися на будь-якому рівні в організації, воно має тенденцію бути більш серйозним (і пов'язане з більш великими грошовими сумами), коли до нього причетне вище керівництво.

Деякі з основних умов, які створюють середовище для шахрайства, включають:

- Неефективне корпоративне управління;
- Відсутність лідерства з боку управлінського персоналу та низький "тон наверху";
- Висока мотивація досягнення фінансових показників;
- Податки та інші витрати, які вважаються дуже високими або обтяжливими;
- Заплутаність в правилах, положеннях та політиках суб’єкта;
- Нереалістичні очікування від банкірів, інвесторів або інших зацікавлених сторін;
- Спад та несподівані зміни в прибутковості;
- Нереальні фінансові цілі, поставлені перед персоналом для досягнення; та
- Недостатній внутрішній контроль, особливо за наявності організаційних змін.

Як можна визначити з вищевикладеного, найбільш ефективним засобом внутрішнього контролю проти шахрайства може бути рішуча прихильність вищого управлінського персоналу та управлінського персоналу до правильних речей. Це проявляється у формулюванні цінностей суб’єкта та прихильності до етики, які є зразком у повсякденному житті. Це справедливо для організації будь-якого розміру.

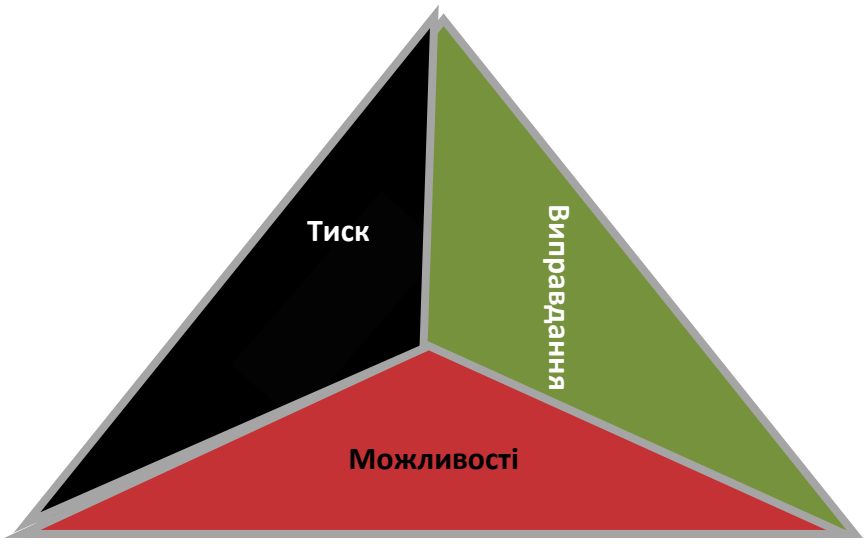
## *8.8 Трикутник шахрайства*

Є три умови, які часто дають ключ до розкриття існування шахрайства. Судові бухгалтери часто говорять про них як про "трикутник шахрайства " (див. діаграму нижче), тому що коли всі три умови присутні, дуже ймовірно, що може мати місце шахрайство.

Умовами є:

- **Тиск**
  Він часто створюється повсякденними потребами (такими як наявність значних особистих боргів або задоволення очікувань аналітика чи банку щодо прибутку), які важко розділити з іншими.
- **Можливість**
  Слабка корпоративна культура або відсутність відповідних процедур внутрішнього контролю часто створюють впевненість, що шахрайство може залишитися непоміченим.
- **Виправдання**
  Виправдання є переконанням, що шахрайство насправді не було вчинено. Наприклад, злочинець пояснює, що "це не має великого значення " або "я тільки беру те, що я заслуговую".

*Схема 8.8-1*




Наприклад, власнику-менеджеру в будівельному бізнесі може бути запропонована робота з будівництва значного доповнення до будинку друга; ця операція тільки готівкова, без оформлення будь-яких документів. Розглянемо три умови.

- "**Тиском**" на власника-менеджера може бути зменшення податків, які в іншому випадку мають бути сплачені.
- "**Можливістю**" для власника-менеджера є подолання внутрішнього контролю над визнанням доходу та невідображення в обліку виручки від реалізації.
- "**Виправданням**" може бути те, що власник-менеджер вже сплачує надто багато податків.

**Примітка:** Якщо будь-яка одна з трьох умов не представлена, продаж за готівку навряд чи відбудеться.

При проведенні процедур оцінки ризику, членам групи з аудиту необхідно розглянути існування всіх трьох умов, а не тільки можливості для шахрайства. Розглянемо джерела ризику шахрайства, викладені нижче.

*Схема 8.8-2*

| **Джерела ризику шахрайства** | |
|---|---|
| **Стимули і тиск** | • Фінансовій стабільності або прибутковості загрожують економічні, галузеві, або операційні умови суб'єкта господарювання.<br>• Існує надмірний тиск на управлінський персонал для виконання вимог або очікувань третіх осіб або вищого управлінського персоналу (наприклад, зростання прибутків або дотримання обтяжливих екологічних норм тощо).<br>• Особисті фінансові зобов'язання можуть створити тиск на управлінський персонал або співробітників, які мають доступ до готівки або інших активів, схильних до крадіжки, з метою привласнення цих активів.<br>• Несприятливі відносини між підприємством і працівниками, які мають доступ до готівки або інших активів. Наприклад:<br>– Відомі або очікувані у майбутньому звільнення працівника,<br>– Недавні або очікувані зміни в оплаті праці або системі надбавок працівника, та<br>– Стимулювання, оплата праці, чи інші винагороди не відповідають очікуванням.<br>• Особиста фінансова ситуація управлінського або вищого управлінського персоналу може загрожувати фінансовим результатам суб'єкта господарювання (наприклад, фінансові інтереси, компенсації, гарантії і т.д.) |
| **Ставлення і виправдання** | **Виправдання**<br>• Управлінський персонал зацікавлений у використанні неналежних засобів для:<br>– Мінімізації прибутків у звітності з міркувань оподаткування, та<br>– Збільшення доходів у звітності для уникнення порушення угод з банком, збільшення ціни продажу підприємства, або досягнення цілей, встановлених третіми особами.<br>• Поведінка працівників вказує на незадоволення чи невдоволеність підприємством.<br>• Серед вищого управлінського персоналу існує низький моральний дух. |

| **Джерела ризику шахрайства** | |
|---|---|
| | • Управлінський персонал терпимо ставиться до деяких крадіжок працівників. Наприклад, не вживається жодних дисциплінарних заходів до працівників, помічених у крадіжках.<br>• Управлінський персонал не проводить у життя цінності або етичні стандарти суб'єкта господарювання.<br>• Управлінський персонал нехтує необхідністю моніторингу або зниження ризиків, пов'язаних з розкраданням активів.<br>• Управління не враховує необхідність контролю або зниження ризиків, пов'язаних з розкраданням активів. |
| **Ставлення і виправдання (***продовження***)** | **Ставлення**<br>• Управлінський персонал має історію порушення законів і правил, або обвинувачення у шахрайстві.<br>• Управлінський персонал показує зміни в поведінці та способі життя, які можуть вказувати на незаконне привласнення активів.<br>• Старші менеджери демонструють поганий етичний приклад (наприклад, завищення рахунків витрат та здійснення дрібних крадіжок тощо).<br>• Управлінський персонал порушує існуючі процедури контролю.<br>• Управлінський персонал не вживає відповідних заходів щодо виправлення відомих недоліків у внутрішньому контролі.<br>• Власник-менеджер не робить різниці між особистими та бізнес-операціями.<br>• Існують спори між акціонерами в компанії з невеликою кількістю власників.<br>• Управлінський персонал робить постійні спроби виправдати мінімальний або неналежний бухгалтерський облік на основі суттєвості.<br>• Відносини між управлінським персоналом та чинним або попереднім аудитором напружені. |
| **Можливості** | **Активи вразливі до незаконного привласнення**<br>• Великі суми готівки на руках.<br>• Товарно-матеріальні цінності, невеликі за розміром, мають високу вартість або користуються високим попитом.<br>• Легкоконвертовані активи, такі як облігації на пред'явника, діаманти, чи комп'ютерні чипи. |

| Джерела ризику шахрайства | |
|---|---|
| | • Майно і обладнання, невеликі за розміром, які є ходовим товаром, або для яких немає ідентифікованої власності. |
| **Можливості (*продовження*)** | **Неналежний внутрішній контроль**<br>• Недостатній контроль з боку вищого управлінського персоналу над процесами управлінського персоналу для виявлення та відповіді на ризики шахрайства.<br>• Неналежний розподіл обов'язків або неналежний контроль.<br>• Неадекватний нагляд над витратами старшого керівництва.<br>• Неналежний нагляд управлінського персоналу над працівниками, відповідальними за активи.<br>• Неналежний попередній відбір кандидатів на працевлаштування для працівників, які мають доступ до активів.<br>• Неналежний облік активів.<br>• Недостатнє санкціонування та затвердження операцій.<br>• Недостатній фізичний захист грошових коштів, інвестицій, запасів або майна і устаткування.<br>• Відсутність повної і своєчасної перевірки активів.<br>• Відсутність своєчасного і належного документування операцій (наприклад, виплати за повернений товар).<br>• Відсутність обов'язкової відпустки для працівників, що виконують основні функції контролю.<br>• Недостатнє розуміння управлінським персоналом інформаційних технологій, що дає можливість співробітникам інформаційних технологій здійснити розкрадання.<br>• Недостатній контроль над доступом до автоматизованого обліку, в тому числі процедури контролю та перевірка журналів подій комп'ютерних систем. |
| | **Особливо вразливі ділянки**<br>• Облікові оцінки управлінського персоналу, визнання доходів, використання журнальних проводок, операції з пов'язаними сторонами, і т.д. |

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Шахрайство завжди є навмисним. Воно включає в себе приховування інформації від аудитора і навмисні перекручування. Тому, шахрайство викривається за допомогою пошуку характерних ознак, невідповідностей та виключень, часто в тому, що можливо вважати дуже дрібними грошовими сумами.

Шахрайство навряд чи може бути виявленим за допомогою тільки процедур по суті. Наприклад, аудитор навряд чи зможе виявити відсутні операції або визначити, що угода є недійсною, якщо немає додаткового "розуміння особи", яке може бути використаним в якості критерію.

Аудитори, залежно від їх ролі і положення в групі з аудиту, можуть виявити чинник ризику шахрайства, який має відношення до одного або кількох елементів трикутника. Однак, менш імовірно, що будь-який аудитор виявить всі три умови (можливість, тиск і виправдання) разом. З цієї причини важливо, щоб аудиторська група постійно обговорювала свої висновки протягом завдання.

Вигоди обговорення в аудиторській групі викладені у вставці нижче

*Схема 8.8-3*

За відсутності обміну інформацією, для будь-якого окремого члена вищезгаданої групи з аудиту було б важко побачити картину в цілому. Постійні обговорення в групі з аудиту дозволяють команді об’єднати невеликі шматочки інформації так, щоб було можливим побачити більш велику картину.

## *8.9 Професійний скептицизм*

Обов’язком аудитора є підтримувати позиції професійного скептицизму впродовж всього часу протягом завдання. Позиція професійного скептицизму включає в себе питання, викладені у наступній таблиці.

*Схема 8.9-1*

| **Скептицизм включає** | |
|---|---|
| **Визнання, що управлінський персонал завжди може скоїти шахрайство** | Управлінський персонал завжди в змозі подолати навіть надійний внутрішній контроль.<br>Члени групи з завдання повинні відкласти будь-які переконання, що управлінський та вищий управлінський персонал є чесними і сумлінними, незважаючи на минулий досвід аудитора щодо їх чесності і порядності. |
| **Критичне ставлення** | Зробіть критичну оцінку щодо вагомості отриманих аудиторських доказів. |
| **Пильність** | Чи суперечать аудиторські докази або ставлять під сумнів надійність:<br>• Документів та відповідей на запити?<br>• Іншої інформації, отриманої від управлінського та вищого управлінського персоналу? |
| **Обережність** | Уникайте:<br>• Пропуску незвичайних обставин.<br>• Надмірного узагальнення, коли висновки робляться з аудиторських спостережень.<br>• Використання хибних припущень у визначенні характеру, часу та масштабу аудиторських процедур і оцінці їх результатів.<br>• Прийняття менш ніж переконливих аудиторських доказів вважаючи, що управлінський та вищий управлінський персонал є чесним та сумлінним.<br>• Прийняття заяв від управлінського персоналу в якості заміни отриманню достатніх відповідних аудиторських доказів. |

## ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ

Застосування професійного скептицизму при аудиторський перевірці клієнта, якого ви знаєте і якому довіряєте, може бути складним. Довіряти людям – природня людська тенденція, припускаючи, що немає інформації про зворотне. Отже, партнерам та персоналу потрібно регулярно нагадувати про застосування професійного скептицизму. Деякі практичні рекомендації для застосування цього принципу включають:

- Створіть вигаданий персонаж (та ім'я), який має погане ставлення до внутрішнього контролю та низьку етику. Коли розглядаються можливі сценарії шахрайства та сприйнятливості до нього фінансової звітності, уявіть собі цю

особу (не вашого клієнта) в якості вашого клієнта або відповідального старшого менеджера.

- Запрошення когось (в ідеалі декого з досвідом судової експертизи), хто не знає суб'єкта господарювання, прийняти участь у плановій дискусій про шахрайство.

## *8.10 Як розпізнати чинники властивого ризику*

Найбільш ефективним способом уникнення пропуску важливого чинника ризику є запровадження процедур ідентифікації ризику як невід'ємної частини розуміння суб'єкта господарювання. Чим більше аудитор знає про шість сфер розуміння, тим більш імовірно, що аудитор зможе розпізнати фактори ризику. Розуміння суб'єкта також корисне при ідентифікації, та подальшому реагуванні на можливі сценарії шахрайства. Пам'ятайте, що домінування управлінського персоналу завжди можливе та у зв'язку з цим шахрайство приховується (особливо від аудитора).

По мірі збору (або оновлення) інформації щодо кожного з необхідних сфер розуміння суб'єкта господарювання також буде розглядатися існування відповідних чинників ризиків бізнесу та шахрайства. Для багатьох виявлених ризиків бізнесу також можуть бути ризики шахрайства, які потрібно врахувати. З цієї причини рекомендується, щоб, по можливості, було складено окремий від бізнес-ризиків перелік ризиків шахрайства та вони були оцінені окремо. Наприклад, якщо перспектива продажів продукції підприємства невисока (зовнішнє джерело ризику), обдумайте, що може піти не так (наслідки для фінансовій звітності). Низькі обсяги реалізації можуть призвести до зайвих запасів, яких потрібно буде списати, а також може викликати ризик шахрайства за умови, якщо це надає стимул для продавця роздути його/її обсяг реалізації для дотримання порогу для нарахування премії.

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Ризики бізнесу та ризики шахрайства (властиві ризики) виявляються до будь-якого розгляду внутрішнього контролю, який може пом'якшити ці ризики. Внутрішній контроль для зниження ризиків розглядається у Томі 2, Глави 11 та 12. Це також важливо для виявлення будь-яких значних ризиків, які можуть існувати (див. Том 2, Глава 10).

Вплив деяких виявлених чинників ризику буде стосуватися конкретних ділянок фінансової звітності, але інші фактори ризику будуть широко поширеними і мати відношення до багатьох ділянок фінансової звітності. Наприклад, якщо головний бухгалтер є некомпетентним, помилки, ймовірно, не будуть обмеженими однією ділянкою фінансової звітності. Крім того, якщо хтось скористався ситуацією для здійснення шахрайства, викривлення можуть виникнути в будь-якому залишку активу або зобов'язання у балансі, і можуть бути приховані за допомогою додаткових викривлень у доходах і витратах.

Поширені ризики часто походять зі слабкого контрольного середовища і потенційно впливають на багато ділянок фінансової звітності, розкриттів інформації та тверджень. Поширені ризики, ймовірно, будуть впливати на оцінку ризику на рівні фінансової звітності. Ризики на рівні фінансової звітності будуть враховані за допомогою загальної реакції аудитора (наприклад, збільшення виконуваної аудиторської роботи, призначення більш досвідчених співробітників і т.д.).

По ходу аудиту можуть бути виявлені додаткові чинники ризику. Вони повинні бути додані до переліку виявлених ризиків і належним чином оцінені до прийняття будь-якого рішення щодо впливу на стратегію аудиту та план аудиту, наприклад, на характер і масштаби потрібних подальших аудиторських процедур. Це гарантуватиме, що при плануванні на наступний період ідентифікація та оцінка ризиків буде виконана.

Нижче наводиться пропонований триступеневий процес ідентифікації ризиків.

*Схема 8.10-1*

| **Ідентифікація ризиків** | |
|---|---|
| **Крок 1**<br>**Збір основної інформації про підприємство** | Відправною точкою є отримання базових знань або основи для розробки процедур оцінки ризиків, які повинні бути виконані. Без цього розуміння, може бути важко, якщо не неможливо, визначити, які помилки і шахрайства можуть виникнути у фінансовій звітності.<br>• Отримати (або оновити) відповідні основні відомості про суб'єкта, його цілі, культуру, операційну діяльність, ключовий персонал, і внутрішню організацію та контроль. |
| **Крок 2**<br>**Розробка, виконання та документування процедур оцінки ризиків** | • Процедури/заходи оцінки ризиків (див. Том 1, Глава 8) повинні бути виконані таким чином, щоб:<br>– Визначити джерела ризиків суттєвого викривлення,<br>– Отримати відповідне розуміння суб'єкта господарювання, та<br>– Отримати необхідні додаткові аудиторські докази.<br>• Використовуючи загальне уявлення про підприємство, отримане на етапі 1, сплануйте та виконайте процедури оцінки ризиків та пов'язані заходи.<br>• Проведення обговорень серед групи з аудиту щодо сприйнятливості фінансової звітності підприємства до суттєвих викривлень, спричинених помилками або шахрайством (див. Том 2, Глава 7).<br>• Здійснення запитів управлінському персоналу щодо того, яким чином він виявляє на керує чинниками ризику (особливо шахрайства), та які фактори ризику насправді були визначені та усунені. Також запитайте управлінський персонал, чи помилки або шахрайство дійсно мали місце.<br>• Документування всіх виявлених чинників ризику. |

| Ідентифікація ризиків | |
|---|---|
| **Крок 3**<br><br>**Встановлення зв'язку або карти виявлених ризиків з суттєвими ділянками фінансової звітності** | Для кожного встановленого чинника ризику (причини ризику), визначте ефект (конкретні викривлення, наприклад, шахрайство або помилка), який міг би виникнути у фінансовій звітності як результат. Зверніть увагу, що один чинник ризику може мати наслідком кілька різних типів викривлення, які можуть впливати на більш ніж одну ділянку фінансової звітності. (Див. Питання для розгляду нижче, де наводяться деякі приклади).<br><br>• Встановлення суттєвих залишків на рахунках, класів операцій та розкриттів в фінансовій звітності.<br><br>• Зіставте або зробіть карту виявлених ризиків з конкретними ділянками фінансової звітності, розкриттями та твердженнями, на які здійснюється вплив. Якщо виявлений ризик є широко поширеним, то зв'яжіть його з фінансовою звітністю в цілому. Визначення впливу ризиків на ділянки фінансової звітності допомагає в оцінці ризиків на рівні тверджень.<br><br>Визначення впливу поширених ризиків допомагає в оцінці ризиків на рівні фінансової звітності. |

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Для аудиторів характерна тенденція використовувати фінансову звітність в якості відправної точки для визначення ризиків. Наприклад, запаси можна вважати високо ризиковими через помилки, знайдені у попередніх періодах. Проте, це рівнозначно виявленню впливу ризику, але не основної причини. Знати, що запаси мають високий ризик, важливо; але значно краще знати причину ризику. Якщо причину ризику не встановлено, не виключено, що деякі чинники ризику будуть зовсім пропущені.

Розглянемо наступний приклад:

**Пропуск залишків або операцій**

Фінансова звітність тільки підводить підсумки бізнес-рішень та операцій, які були відображені в обліку. Якщо операції не були враховані, або якщо активи були незаконно привласнені чи не розкриваються умовні події, то цілком можливо, що фактори ризику, пов'язані з такими пропущеними сумами або розкриттями, не будуть визначені і оцінені.

**Фактичний збір проти виявлення ризиків**

Процес розуміння суб'єкта може легко стати зосередженим на збиранні фактів про підприємство, а не визначенні джерел ризику. Коли це відбувається, нові фактори ризику, події, транзакції і ризики шахрайства можуть бути пропущені.

**Причина і наслідки викривлень**

Важливість деяких джерел ризику може бути пропущена, якщо увага приділяється в

першу чергу наслідкам або впливу чиннику ризику (наприклад, зосередження уваги на помилках в залишках запасів, а не причинах їх виникнення в першу чергу). Джерелом ризику є подія(ї), яка могла спричинити помилки. Джерелом помилок в залишках запасів може бути недостатньо або погано підготовлений персонал, застаріла система внутрішнього контролю, неправильне застосування облікових політик, таких як визнання доходів, відсутність охорони запасів або відверте шахрайство співробітників і т.д.

**Причина з численними результативними викривленнями**
Окреме джерело ризику часто може впливати на багато залишків фінансової звітності. Наприклад, спад в економіці може вплинути на оцінку запасів, стягнення дебіторської заборгованості, дотримання банківських угод, маніпуляції з операціями купівлі-продажу для досягнення порогу премії, і, можливо, навіть проблеми безперервності діяльності.

**Поширені ризики**
Якщо зосередитись тільки на одній окремій ділянці фінансової звітності, певні поширені ризики та ризики шахрайства можуть бути невиявленими. Наприклад, введення нової системи бухгалтерського обліку може призвести до помилок в багатьох залишках фінансової звітності. Крім того, дехто може скористатися невизначеністю, створеною новою системою для скоєння шахрайства.

## *8.11 Документування процесу виявлення ризиків*

Аудитор повинен застосовувати професійне судження щодо того, яким чином документально оформлювати ці питання.

Наприклад, документація процесу ідентифікації ризику, що складається з трьох кроків, викладеного вище, буде складатися з:

- Інформації про організацію;
- Процедур оцінки ризиків, та
- Співставлення виявлених ризиків з можливими помилками та шахрайством у фінансовій звітності.

*Схема 8.11-1*

| Документ | Опис |
|---|---|
| **Інформація про суб'єкта господарювання** | Документація інформації, отриманої у відповідних сферах розуміння, такої як цілі підприємства, зовнішні чинники, характер суб'єкта тощо. Документація може змінюватися з найпростішої до найскладнішої залежно від розміру суб'єкта, и може включати:<br>• Інформацію, підготовлену клієнтом (наприклад, бізнес-плани і аналізи); |

| Документ | Опис |
|---|---|
| | • Зовнішні дані (галузеві звіти, повідомлення працівників, документовані політики та процедури);<br>• Доречне листування (з юристами, державними установами і т.д.), електронна пошта,звіти консультантів, меморандуми; та<br>• Фірмові чек-листи. |
| **Процедури оцінки ризику** | Документація деталей виконаних процедур оцінки ризиків. Може включати:<br>• Обговорення серед групи з аудиту щодо сприйнятливості фінансової звітності підприємства до суттєвих викривлень, викликаних помилками або шахрайством, і результатів;<br>• Ключові елементи отриманого розуміння суб'єкта, у тому числі:<br>– Кожен з аспектів суб'єкта та його середовища, описаних вище,<br>– Кожен з п'яти складових внутрішнього контролю, як зазначено в Томі 1, Глава 5, та<br>– Джерела інформації, з яких було отримано розуміння, і<br>• Виявлені та оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень. |
| **Зіставлення виявлених ризиків з можливими помилками і шахрайством у фінансовій звітності** | Документація суттєвих залишків на рахунках, класів операцій та розкриттів в фінансовій звітності; а потім, для кожного встановленого джерела ризику, зазначити, чи є воно:<br>• Поширеним на фінансову звітність в цілому; або<br>• Обмеженим окремими ділянками фінансової звітності, розкриттями та твердженнями. |

Є кілька способів, якими можуть бути задокументовані виявлені ризики. Один із способів документування виявлених ризиків викладено в наступній схемі. Схема показує джерело ризику по сферах розуміння (зовнішні фактори, характер суб'єкта і т.д.), вплив або можливі наслідки ризику, і уражені ділянки фінансової звітності.

*Схема 8.11-2*

| Джерело ризику | Вплив ризику на фінансову звітність (помилки або шахрайство) | Ділянка фінансової звітності, на яку здійснюється вплив |
|---|---|---|
| **Цілі суб'єкта** | | |
| **Впровадження протягом року нового продукту** | Помилки у розподілі витрат та оцінці запасів | Оцінка запасів |
| | Методології/системи калькулювання собівартості та ціноутворення нової продукції може створити можливості для шахрайства. | Точність запасів |
| | Необхідне нове фінансування зробить складним виконання існуючих угод з банками. Якщо підприємство порушує угоди, кредит може бути фактично сплаченим за вимогою. | Розкриття в примітках фінансування, боргових угод та класифікації запозичень |
| | У управлінського персоналу може виникнути спокуса маніпулювати фінансовою звітністю для забезпечення дотримання умов угод з банком. | Поширений ризик |
| **Характер суб'єкта** | | |
| **Головний бухгалтер має неналежну підготовку** | Помилки в фінансовій звітності. | Поширений ризик |
| | Можливість для шахрайства. | Поширений ризик |

## ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ

**Одне розміщення ризиків**

Обміркуйте запис всіх чинників ризику в єдиному документі, одному місці, або з загальним номером посилання у файлі робочих документів. Це має ряд переваг:

- Простота огляду файлу. Всі виявлені чинники ризику можна знайти в одному місці.
- Послідовна оцінка. Коли ризики розглядаються разом, конкретний ризик, який був оціненим інакше ніж інші, буде більш зрозумілим.
- Ризики можуть бути відсортовані (з використанням електронних таблиць), що дозволяє більш значним ризикам з'явитися у верхній частині сторінки. Таким чином, рецензент файлу може зробити перевірку, щоб впевнитися, що всі основні виявлені ризики були розглянуті з прийняттям адекватних аудиторських дій у відповідь.

**Окремі переліки чинників ризиків шахрайства та бізнес-ризиків**

Перелічите та оцініть чинники ризиків шахрайства окремо від чинників бізнес-ризику. Багато ризиків бізнесу також створюють можливість або стимули для скоєння шахрайства. Якщо шахрайство окремо не розглядається, деякі чинники ризику шахрайства можуть бути пропущені. Наприклад, нова система обліку може створити потенціал для помилки (бізнес-ризик), але також може надавати можливість для когось маніпулювати фінансовими результатами або присвоїти активи (ризик шахрайства). Ще одна причина для окремого їх зберігання полягає в тому, що аудиторська відповідь на ризик шахрайства (ідентифікація будь-яких форм, виключень, або незвичайних випадків, які можуть існувати), може значно відрізнятися від реакції на ризик, пов'язаний з бізнесом.

**Відкладення оцінки ризиків на потім**

Не включайте до списку тільки ті чинники ризику, які можуть бути значними або важливими. Одним з ключових елементів ідентифікації ризику або події є заповнення найбільш повного переліку чинників ризику, наскільки це можливо. Несуттєві чинники ризику можуть завжди бути видалені пізніше після того, як кожний ризик буде належним чином оцінений. Це допоможе забезпечити, щоб всі суттєві ризики дійсно були виявлені.

**Повторне використання документації по мірі можливості**

Уникайте повторного документування виявлених чинників ризику та отриманого розуміння суб'єкта господарювання кожного періоду. Якщо інформація про виконані процедури оцінки ризиків та виявлені ризики відображена у структурованому вигляді (дивись "одне розміщення ризиків" вище), вона просто оновлюється кожен період.

Спочатку (у першому періоді) це може потребувати більше часу для підготовки, але заощадить час у наступні періоди. Незважаючи на це, переконайтеся, що відповідні процедури оцінки ризиків проведені та задокументовані кожного періоду, та що будь-які внесені зміни можна було ідентифікувати. Також переконайтеся, що кожен

документ мав запис факту, що інформацію було оновлено.

**Вплив ризиків**

Найбільш важливо, але і найбільш складно, заповнити колонку “вплив ризику на фінансову звітність” (дивись схему вище). Саме в цій колонці аудитор визначає наслідки виявленого ризику. Зниження продажів є чинником ризику, але, якщо правильно зафіксовано суб’єктом, це не призведе до ризиків суттєвого викривлення. Однак, зниження продажів може призвести до застарілості або завищення вартості запасів, а дебіторську заборгованість може стати важко стягнути. Аудитору потрібно визначити наслідки кожного чиннику ризику так, щоб можливо було розробити належну аудиторську відповідь.

**Примітка:** Джерела ризику, визначені у цьому прикладі, мають численні наслідки, кожний з яких був розглянутий окремо. Якщо різноманітні наслідки джерела ризику не розбити на окремі складові, не тільки процес оцінки ризику буде більш складним, але аудитор може легко зовсім пропустити деякі наслідки ризику (наприклад, шахрайство).

## *8.12 Приклади — Властиві ризики — Виявлення*

Для отримання докладної інформації про навчальні приклади, дивись Том 2, Главу 2 — Вступ до навчальних прикладів.

**• Розуміння суб’єкта господарювання**

Може бути задокументовано у вигляді пояснювальної записки, подібно до тієї, яку наведено у Томі 2, Глава 2, що описує деталі цих двох навчальних прикладів.

**• Виявлення чинників ризику**

Одним зі способів документування причин та наслідків виявлених ризиків (як бізнесу, так і шахрайства) є запис їх у структурованому форматі, такому як форма оцінки ризику, наведена нижче. Це забезпечить, що ризики зареєстровані в одному місці та оцінка ризиків буде послідовною. Альтернативним підходом є складення переліку виявлених ризиків у форматі пам’ятної записки. Уникайте об’єднання бізнес-ризиків та ризиків шахрайства в одній формі. Оцінка та відповідь на ризик бізнесу може бути зовсім іншою ніж для ризику шахрайства.

Наведене нижче є структурованим форматом для Дефта Меблі, Інк. Та пояснювальна записка для Кумар & Ко.

## Приклад А — Дефта Меблі, Інк.

| **Бізнес-ризики** | | |
|---|---|---|
| **Ризик Подія/Джерело** | **Наслідки чинника ризику** | **Твердження** |
| | Які ділянки фінансової звітності можуть бути викривлені та яким чином? | Р ПТІО |
| *Спад в економіці* | *Дебіторську заборгованість може бути складно стягнути* | *О* |
| *Спад в економіці* | *Може бути потрібним списання запасів* | *О* |
| *Відомо, що клерк з обліку запасів робить помилки* | *Залишки запасів можуть бути завищені/занижені та можливий вплив на оцінку* | *ПТІО* |
| *Триваючий розвиток (незважаючи на спад) та слабкий контроль над запасами* | *Порушення боргових угод* | *Р* |
| *Загальні процедури контролю ІТ слабкі у багатьох сферах* | *Може бути порушена цілісність даних, або дані навіть можуть бути втрачені* | *Р* |
| *Розшукуються можливості нових продажів в інших країнах* | *Валютні ризики в дебіторській заборгованості* | *Т* |

Ключ:

Р = Поширений (всі твердження)
П = Повнота
Т = Точність
І = Існування
О = Оцінка

| **Ризики шахрайства** | | |
|---|---|---|
| **Ризик Подія/Джерело** | **Наслідки чинника ризику** | **Твердження** |
| **Тиск** | | |
| *Мінімізувати податковий тягар* | *Упередженість управлінського персоналу в оцінках (наприклад, в оцінці вартості запасів) для заниження прибутку.* | *ПТО* |
| *Мінімізувати податковий* | *Несанкціоновані журнальні проводки* | *Р* |

| | | |
|---|---|---|
| *тягар* | *або маніпуляції фінансовою звітністю.* | |
| *Швидке зростання тисне на фінансування* | *Маніпуляції з фінансовою звітністю з метою уникнення порушення умов банківських угод.* | *Р* |
| *Бонуси продавців базуються на обсягу продажів вище певних рівнів* | *Завищення обсягу реалізації для задоволення порогів преміювання.* | *І* |
| *Сплата хабарів для отримання контрактів* | *Шкода, заподіяна репутації, завищення витрат, ненараховані штрафи.* | *ПТО* |
| **Можливості** | | |
| *Слабкий контроль над запасами* | *Розкрадання товарів з запасів.* | *І* |
| *Слабкий контроль над продажами за готівку* | *Розкрадання запасів/крадіжки грошових коштів.* | *І* |
| *Операції з пов'язаними особами* | *Продажі/закупки можуть бути неповними, неправильно оціненими або не розкритими у фінансовій звітності.* | *Р* |
| *Значне збільшення використання операцій з пов'язаними сторонами* | *Продажі/закупівлі можуть бути занижені/оцінені надто високо. Сальдо з пов'язаними сторонами може бути не затребуваними. Маніпулювання з фінансовою звітністю може бути досягнене за допомогою передачі «ризикованих» залишків пов'язаній стороні. Це дозволить замінити ризикований залишок залишком з пов'язаною стороною.* | *О* |
| **Виправдання** | | |
| *Низька мораль серед тимчасових працівників* | *Крадіжки товарів або грошових коштів* | *І* |

Ключ:
Р = Поширений (всі твердження)
П = Повнота
Т = Точність
І = Існування
О = Оцінка

# Приклад B — Кумар & Ко.

**Пам'ятка до файлу—**Кумар & Ко.

Ідентифікація властивого ризику

У результаті виконання процедур оцінки ризику, описаних у робочому документі X.X, які включали потенційні джерела ризику, що виникають з шістьох сфер потрібного розуміння, ми визначили наступні чинники ризику:

**Бізнес-ризики**

**Неуважність Раджа до операційної діяльності—поширений ризик**

- Якість та точність бухгалтерського обліку можуть бути скомпрометовані внаслідок зосередженості Раджа на проблемах родини. Фінансова звітність може бути суттєво викривленою.

  **Оцінка ризику:** *(дивисьТом2, Глава 9)*

  **Відповідь на ризик:** *(дивись Том 2, Глава 16)*

- Радж раніше перевіряв товари до відвантаження на якість. Якість проданої продукції може бути пошкоджена, маючи наслідком збільшення повернень та/або нереалізованих запасів. (Оцінка)

  **Оцінка ризику:** *(дивись Том 2, Глава 9)*

  **Відповідь на ризик:** *(дивись Том 2, Глава 16)*

**Спад в економіці та економічна залежність**

- Кумар & Ко. є залежною від свого основного клієнта, Дефта Меблі, Інк., на якого припадає більше 90% обсягів реалізації. У зв'язку з економічним спадом, Дефта може скасувати замовлення. Наслідком може бути порушення банківських угод та завищення вартості активів.
- Зменшення продажів та тиск ліквідності можуть призвести до маніпулювання фінансової звітність, щоб уникнути порушення договірних зобов'язань перед банком.
- Якщо банк відкличе свій кредит, компанія буде не спроможною продовжувати безперервну діяльність. Це може викликати значну невизначеність, яка має бути розкрита у фінансовій звітності, та оцінку основи (тобто, припущення про безперервність), на який підготовлено фінансову звітність. Це може вплинути на всі твердження.

  **Оцінка ризику:** *(дивись Том 2, Глава 9)*

  **Відповідь на ризик:** *(дивись Том 2, Глава 16)*

**Ризики шахрайства**

**Мінімізація податків**

- Може мати місце упередженість управлінського персоналу з метою доведення до мінімуму податкового тягаря. Може бути необ'єктивність у оцінках управлінського персоналу, або можуть використовуватися несанкціоновані журнальні проводки. (Повнота, Точність)

  **Оцінка ризику:** *(дивись Том 2, Глава 9)*

  **Відповідь на ризик:** *(дивись Том 2, Глава 16)*

**Неуважність Раджа до операційної діяльності—поширений ризик**

- Відсутність Раджа призводить до мінімального нагляду за роботою Рубі. Крім того, Рубі, здається, має низьку мораль та особистий фінансовий тиск. Це створює стимул, можливість та виправдання для крадіжки коштів/товарів (Існування) та/або маніпулювання фінансовою звітністю. Це повинно розглядатися як ризик шахрайства.

  **Оцінка ризику:** *(дивись Том 2, Глава 9)*

  **Відповідь на ризик:** *(дивись Том 2, Глава 16)*

**Пов'язані сторони**

- Операції з пов'язаними сторонами можуть бути підтасовані, приводячи до завищення обсягів реалізації (Вартісна оцінка) Також потрібно приділити увагу можливому існуванню інших пов'язаних сторін та вартості/точності залишків пов'язаних осіб на кінець періоду.

  **Оцінка ризику:** *(дивись Том 2, Глава 9)*

  **Відповідь на ризик:** *(дивись Том 2, Глава 16)*

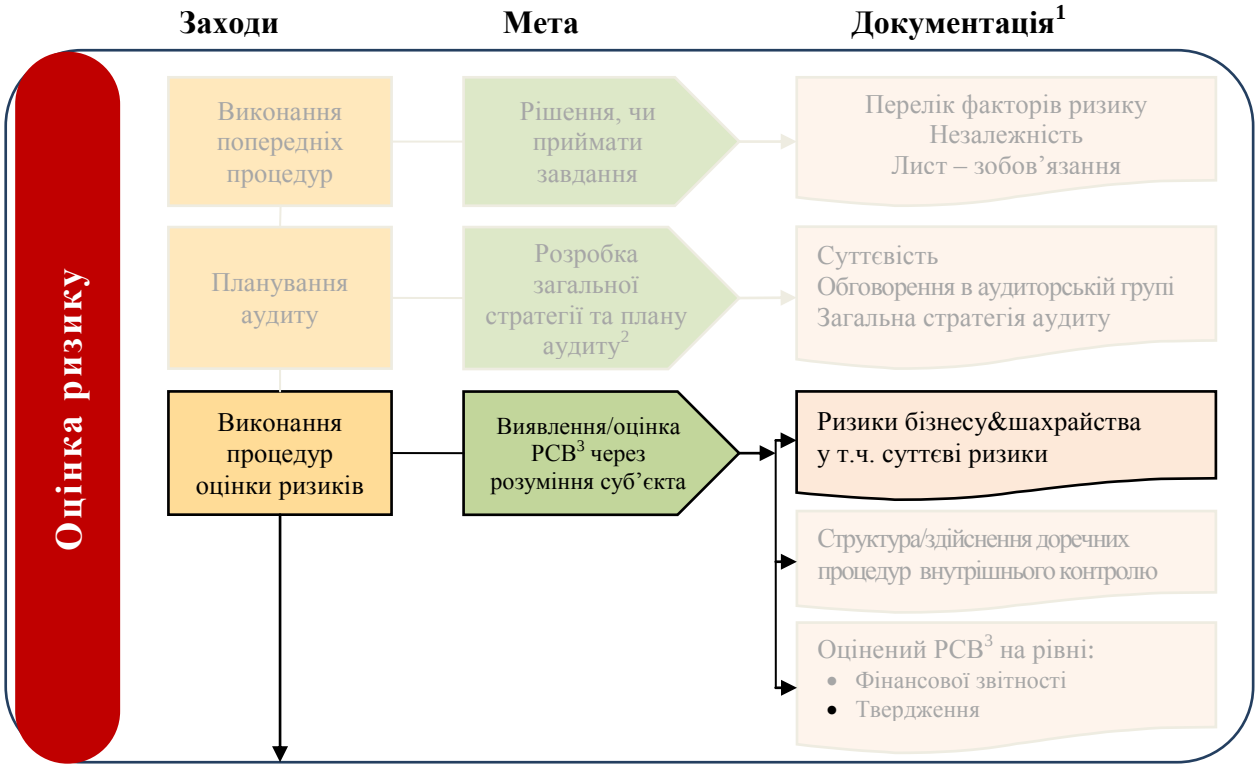
**Виконано:** FJ **Дата:** Грудень 8, 20X2

**Перевірено:** LF **Дата:** Січень 5, 20X3

# 9. Властиві ризики — Оцінка

| Зміст глави | Застосовні МСА |
|---|---|
| Як оцінити ідентифіковані ризики суттєвого викривлення у фінансовій звітності. | **240, 315** |

*Схема 9.0-1*




**Примітки:**

1. Зверніться до МСА 230 для більш повного переліку необхідної документації
2. Планування (МСА 300) - це постійний та ітеративний процес протягом аудиту
3. РСВ = ризик суттєвого викривлення.

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 240.25 | Відповідно до МСА 315, аудитор повинен визначити та оцінити ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні фінансової звітності, та на рівні твердження для класів операцій, залишків на рахунках та розкриттів. |
| 240.26 | Під час ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, аудитор повинен, на основі припущення, що є ризики шахрайства у визнанні доходів, оцінити, які типи доходів, комерційні операції або твердження, призводять до таких ризиків. У параграфі 47 визначається документація, потрібна у разі, якщо аудитор робить висновок, що припущення не застосовне за обставин завдання та, відповідно, не виявив визнання доходів як ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. (Див: Пар. Д28-Д30) |
| 240.27 | Аудитор повинен трактувати ці оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства як значні ризики та, відповідно, якщо це ще не зроблено, аудитор повинен отримати розуміння пов’язаних заходів контролю, включаючи заходи контролю, доречні для таких ризиків. (Див: Пар. Д31-Д32) |
| 315.25 | Аудитор повинен визначити та оцінити ризики суттєвого викривлення на:<br>(а) рівні фінансової звітності; та (Див: Пар. Д105-Д108)<br>(б) рівні твердження для класів операцій, залишків на рахунках та розкриттів (Див: Пар. Д109-Д113)<br>(в) Щоб забезпечити основу для планування та виконання подальших аудиторських процедур. |
| 315.26 | З цією метою аудитор повинен:<br>(а) Встановити ризики через процес отримання розуміння суб’єкта та його середовища, в тому числі доречних заходів контролю, які стосуються ризиків, та за допомогою розгляду класів операцій, залишків на рахунках, та розкриттів у фінансовій звітності; (Див: Пар. Д114-Д115)<br>(б) Оцінити виявлені ризики та встановити, чи мають вони більш всеохоплюючий вплив на фінансову звітність у цілому та чи впливають потенційно на багато тверджень;<br>(в) Встановити зв'язок виявлених ризиків з тим, що може бути не так на рівні твердження, враховуючі доречні заходи контролю, тестування яких аудитор має намір виконати; та (Див: Пар. Д116-Д118)<br>(г) Розглянути імовірність викривлення, включаючи можливість численних викривлень, та чи може розмір потенційного викривлення призвести до суттєвого викривлення. |

## 9.1 Огляд

Ідентифікація ризику, яка розглядалася у попередній главі, включає:

- Виконання процедур оцінки ризику з метою визначення джерела (причини) ризику через розуміння суб'єкта;
- Визначення можливого впливу виявлених джерел ризику (потенційних викривлень у фінансовій звітності), включаючи можливість шахрайства; та
- Встановлення зв'язку ризиків з ділянками фінансової звітності та твердженнями, на які здійснюється вплив, або визначення, що ризики є поширеними у фінансовій звітності у цілому та потенційно впливають на багато тверджень.

Наступним кроком є оцінка виявлених ризиків та визначення їх суттєвості для аудиту фінансової звітності. Знову, краще оцінити властиві ризики до врахування будь-якого внутрішнього контролю, який може пом'якшити такі ризики.

Оцінка ризику включає розгляд двох характерних ознак ризику:

- Яка імовірність, що виникне викривлення внаслідок ризику?
- Який може бути розмір (монетарний вплив), якщо ризик настане?

### *Імовірність настання викривлення*

Яка ймовірність, що ризик відбудеться? Аудитор міг би оцінити цю можливість просто як високу, середню, або низьку, або міг би призначити числовий рахунок, наприклад, від 1 до 5. Числовий рахунок надає дещо більш точну оцінку. Чим вище рахунок, тим більш ймовірно, що ризик може мати місце.

### *Розмір (Монетарний вплив), якщо ризик настав*

Якщо ризик настав, яким може бути монетарний вплив? Це судження має бути оціненим порівняно з визначеною монетарною сумою, такою як робоча суттєвість. Якщо ні, різні люди (маючі на увазі різні сумами суттєвості) можуть дійти цілком різних висновків. Для цілей аудиту має бути встановлена конкретна сума щодо того, що утворює суттєве викривлення для фінансової звітності у цілому. Ця оцінка також може бути оцінена просто як висока, середня або низька, або з призначенням числового рахунку, наприклад, від 1 до 5. Чим вище рахунок, тим вище розмір ризику.

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Якщо для оцінки ймовірності та розміру використовується числовий рахунок, числа можуть бути помножені для отримання комбінованого або загального значення оцінки ризику. Цей розрахунок може бути корисним при розгляді суттєвості ризику. Крім того, якщо застосовується електронна таблиця, перелік ризиків може бути упорядкованим таким чином, що більш значні ідентифіковані ризики завжди будуть зверху переліку. Це може бути корисною інформацією при перевірці файлу та визначенні, що були розроблені належні дії у відповідь на оцінені ризики.

У малих підприємствах, де кількість чинників ризику невелика та аудиторська відповідь вже була визначена, дві оцінки (ймовірність та розмір) все ж можуть бути розглянуті окремо, але задокументовані як одна комбінована оцінка.

Етапи оцінки ризику (з використанням критеріїв оцінки: високий, середній або низький) показані нижче.

*Схема 9.1-1*

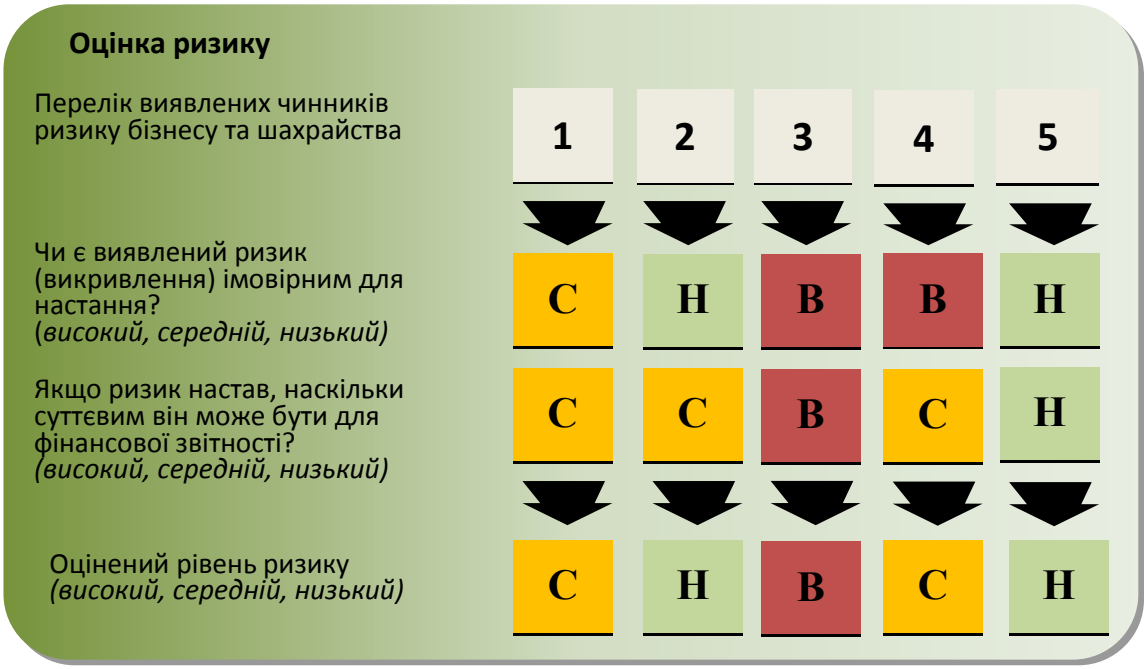
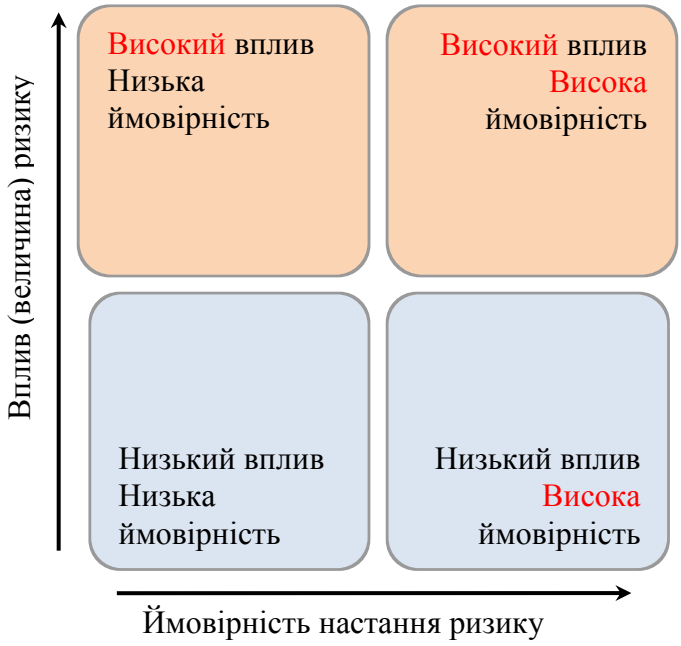



*Схема 9.1-2*




Ризики, які потрапили в область діаграми "високий вплив (величина), висока ймовірність" безсумнівно вимагають заходів з боку управлінського персоналу щодо пом'якшення. Крім того, ці ризики ймовірно будуть визначені як значні, що потребує особливої уваги під час аудиту (дивись Том 2, глава 10).

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

**Обговорення з управлінським персоналом**

Коли фактори ризику описані й оцінені аудитором, важливо, щоб результати були обговорені з керівництвом підприємства. Це обговорення буде сприяти тому, що фактор ризику не упущено та що оцінка аудитором ризику (ймовірність і вплив) є обґрунтованою. Проте, завжди важливо використовувати професійний скептицизм в оцінці вхідних даних і реагування управлінського персоналу.

## *9.2 Оцінки ризиків, виконані суб'єктом господарювання*

Оцінка ризиків є однією з п'яти компонентів внутрішнього контролю (див. Том 1, Глава 5), які повинні бути розглянуті керівництвом підприємства.

У невеликих організацій, процес оцінки ризику, імовірно, буде неформальним і неструктурованим. Ризик в малих підприємствах часто визнається скоріше неявно ніж офіційно. Управлінський персонал може бути поінформованим про ризики, пов'язані з фінансовою звітністю, через безпосередню персональну участь з працівниками та зовнішніми сторонами. Як результат, аудитору слід зробити запити управлінському персоналу щодо того, яким чином він ідентифікує та управляє ризиками, а потім щодо того, які ризики дійсно були виявлені та щодо управління ними. Аудитор повинен документувати результати. Якщо управлінський персонал розуміє вигоди більш формалізованого процесу оцінки ризику, він може вирішити розробити, ввести в дію та задокументувати свої власні процеси. У такому випадку аудитору слід оцінити:

- Встановлені процедури контролю над процесами управлінського персоналу;
- Повноту виявлених ризиків бізнесу та шахрайства. Це часто реєструється у так званому "реєстрі ризику";
- Оцінку управлінським персоналом величини ризиків та ймовірності їх настання; та
- Заходи управлінського персоналу у відповідь, спрямовані на оцінені ризики.

Якщо управлінський персонал не зміг розпізнати основні ризики, необхідно розглянути питання щодо того, чи не існує суттєвих недоліків у процесі оцінки ризиків суб'єкта господарювання.

## *9.3 Документування оцінених ризиків*

Стосовно способу, у який оцінюються чинники ризику, має бути використаним професійне судження.

Оцінка ризиків суттєвого викривлення здійснюється на:

- Рівні фінансової звітності; та
- Рівні тверджень для класів операцій, залишків на рахунках і розкриттів.

Документація може бути виконана у формі меморандумів або переліку ризиків (для шахрайства) так, як, наприклад, викладено в Схемі 9.3 – 1. Зверніть увагу на наступне:

- Перші дві колонки в таблиці мають бути заповнені в рамках ідентифікації ризику, як описано в Томі 2, Глава 8.
- Графа твердження є оцінкою:
  - Конкретних тверджень, які стосуються ділянки фінансової звітності або розкриття, на які впливає ризик. Це допоможе оцінити ризики на рівні тверджень, та
  - Поширених ризиків, які впливають на багато тверджень, і можуть вплинути на оцінку ризику на рівні фінансової звітності.
- Ризики, які підлягають оцінці, є властивими ризиками. Ризик контролю розглядається у Томі 2, Глави 11 та 12.
- Оцінки ймовірності та величини (впливу), використовують числову шкалу від 1 = низька імовірність/величина до 5 = висока ймовірність/величина. Ці бали можуть бути помножені для надання комбінованого загального балу. Проте, ці ризики також можуть бути оцінені просто як високий, середній та низький.

*Схема 9.3-1*

| Кінець періоду: Грудень 31, 20X2 Суттєвість: 50000€ | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| Подія/джерело ризику | Наслідки чиннику ризику | Твердження | Оцінка властивого ризику | | |
| | | | Ймовірність настання | Монетарний вплив | Комбінована оцінка |
| *Винагорода продавців базується на комісійних від обсягу реалізації* | *Продажі можуть бути фіктивними, завищеними, врахованими в іншому періоді, на умовах, відмінних від стандартних, щоб досягнути цільового порогу.* | ІТ | 4 | 4 | 16 |
| *Невиконання боргових зобов'язань приховується з метою уникнення розслідування банку* | *Несанкціоновані журнальні проводки для відстрочення витрат, необ'єктивні оцінки управлінського персоналу тощо* | Р | 2 | 5 | 10 |
| *Введення працівниками фіктивних постачальників* | *Платежі за завищеними цінами або за неотримані товари/послуги* | ІТ | 2 | 4 | 8 |
| *Не виявлені операції з пов'язаними особами. Акціонери, які не беруть участь у бізнесі, можуть опинитися у невигідному становищі* | *Доходи і витрати не обліковуються за вільними ринковими цінами* | Р | 3 | 5 | 15 |
| *Продаж товарів та послуг за готівку може залишитися необлікованим* | *Заниження виручки та активів* | ПТІ | 4 | 1 | 4 |

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

При документуванні чинників ризику, обдумайте, як вони будуть оновлюватися та використовуватися у наступних періодах.

Запис інформації в одному місці і в структурованому форматі (наприклад, як показано вище) може спочатку зайняти трохи більше часу для підготовки, але буде набагато легшим для оновлення у майбутньому. Структурований формат також допомагає забезпечити:

- Що ризики не розглядаються більше одного разу (що може мати місце, якщо записувати в різних документах по всьому файлу аудиту);
- Послідовну оцінку кожного ризику;
- Ідентифікацію значних ризиків;
- Простоту в огляді. Електронна таблиця дозволяє сортувати ризики (оцінені кількісно) по їх комбінованій оцінці, або по ймовірності, чи впливу; та
- Перелік ризиків може бути наданим клієнту (щоб отримати його дані) або можливо звернутися до клієнта з проханням підготувати список чинників ризику для розгляду аудитором.

## *9.4 Приклади — Властиві ризики — Оцінка*

Детальну інформацію про ситуаційні приклади дивись Том 2, Глава 2 – Вступ до навчальних прикладів.

Якщо для документування оцінки використовується структурований формат, він може бути виконаним за допомогою тієї є форми, , яку було почато у Томі 2, Глава 8. Колонка дії аудитора у відповідь може використовуватися для посилання чинників ризику на конкретні аудиторські процедури або програми аудиту, які спрямовані на виявлені ризики.

Якщо використовується пам’ятна записка, оцінка ризику та відповідь на ризик можуть бути додані до записки, яку було почато в Томі 2, Глава 8.

## Приклад А—Дефта Меблі, Інк.

**Ризики бізнесу**

| Подія/джерело ризику | Наслідки чиннику ризику | Твердження | Оцінка властивого ризику | | | Значний ризик? |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | Які ділянки фінансової звітності можуть бути викривлені та яким чином | | Ймовірність настання | Монетарний вплив | Комбінована оцінка | |
| *Триваючий розвиток (незважаючи на* | *Порушення боргових зобов’язань* | Р | 4 | 5 | 20 | Так |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| *спад) та слабкий контроль над запасами* | | | | | | |
| *Відомо, що клерк з обліку запасів робить помилки* | *Завищення залишків запасів* | I | 5 | 3 | 15 | Ні |
| *Слабкі загальні процедури контролю в ІТ у багатьох областях* | *Може бути порушена цілісність даних, або дані навіть можуть бути втрачені* | Р | 3 | 5 | 15 | Ні |
| *Спад в економіці* | *Може бути потрібним списання запасів* | О | 3 | 3 | 9 | Ні |
| *Виконується пошук можливості нових продажів в інші країни* | *Валютні ризики в дебіторській заборгованості* | Т | 2 | 2 | 4 | Ні |
| *Спад в економіці* | *Дебіторську заборгованість може бути складно стягнути* | О | 1 | 3 | 3 | Ні |

| Ключ: | Оцінка ймовірності настання за шкалою 1 - 5 | Оцінка розміру (монетарного впливу) щодо суттєвості за шкалою 1 - 5 |
|---|---|---|
| Р = Поширений (всі твердження) | 1=Незначна | 1=Несуттєвий |
| П = Повнота | 2=Малоімовірно | 2=Мінімальний |
| Т = Точність | 3=Ймовірно | 3=Середній |
| І = Існування | 4=Дуже ймовірно | 4=Великий |
| О = Оцінка | 5= Майже напевно | 5=Суттєвий |

**Примітка:** Можливе порушення зобов'язань перед банком має комбіновану оцінку ризику 20 та відповідно вважається значним ризиком. Значні ризики вимагають спеціального розгляду аудитором, в тому числі отримання розуміння пов'язаних процедур контролю суб'єкта господарювання, які стосуються таких ризиків.

## Ризики шахрайства

| Подія/джерело ризику | Наслідки чиннику ризику | Твердження | Оцінка властивого ризику | | | Значний ризик? |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | Які ділянки фінансової звітності можуть бути викривлені та яким чином | РПТІО | Ймовірність настання | Монетарний вплив | Комбінована оцінка | |
| **Тиск** | | | | | | |
| *Мінімізувати податковий тягар* | *Упередженість управлінського персоналу в оцінках (наприклад, в оцінці вартості запасів) для заниження прибутку.* | *ПТО* | 4 | 5 | 20 | Так |
| *Мінімізувати податковий тягар* | *Несанкціоновані журнальні проводки або маніпуляції фінансовою звітністю.* | *Р* | 4 | 5 | 20 | Так |
| *Швидке зростання тисне на фінансування* | *Маніпуляції з фінансовою звітністю з метою уникнення порушення умов банківських угод.* | *Р* | 4 | 4 | 16 | Так |
| *Бонуси продавців базуються на обсягу продажів вище певних рівнів* | *Завищення обсягу реалізації для дотримання порогів преміювання.* | *І* | 3 | 2 | 6 | Ні |
| *Сплата хабарів для отримання контрактів* | *Шкода, заподіяна репутації, завищення витрат, не нараховані штрафи.* | *ПТО* | 2 | 2 | 4 | Ні |
| **Можливості** | | | | | | |
| *Визнання доходів* | *Непослідовне застосування облікових політик* | *ПТО* | 3 | 4 | 12 | Так |
| *Слабкий контроль над запасами* | *Розкрадання товарів з запасів.* | *І* | 4 | 5 | 20 | Так |
| *Слабкий контроль над продажами за готівку* | *Розкрадання запасів/крадіжки грошових коштів.* | *І* | 4 | 3 | 12 | Ні |
| *Операції з пов'язаними особами* | *Продажі/закупки можуть бути неповними, неправильно оціненими або не розкритими у фінансовій звітності.* | *Р* | 4 | 3 | 12 | Ні |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| *Значне збільшення використання операцій з пов'язаними сторонами* | *Продажі/закупівлі можуть бути занижені/оцінені надто високо. Сальдо з пов'язаними сторонами може бути не затребуваним. Маніпулювання з фінансовою звітністю може бути досягнене за допомогою передачі «ризикованих» залишків пов'язаній стороні. Це дозволить замінити ризикований залишок залишком з пов'язаною стороною.* | *O* | 3 | 4 | 12 | Ні |
| **Виправдання** | | | | | | |
| *Низька мораль серед тимчасових працівників* | *Крадіжки товарів або грошових коштів* | *I* | 3 | 2 | 6 | Ні |

| Ключ: | Оцінка ймовірності настання за шкалою 1 - 5 | Оцінка розміру (монетарного впливу) щодо суттєвості за шкалою 1 - 5 |
|---|---|---|
| Р = Поширений (всі твердження) | 1=Незначна | 1=Несуттєвий |
| П = Повнота | 2=Малоімовірно | 2=Мінімальний |
| Т = Точність | 3=Ймовірно | 3=Середній |
| І = Існування | 4=Дуже ймовірно | 4=Великий |
| О = Оцінка | 5= Майже напевно | 5=Суттєвий |

(У якості керівництва, чинники ризику з комбінованою оцінкою (ймовірність х вплив) 20 та більше балів повинні вважатися «значними» ризиками шахрайства.)

**Примітка:** Можлива необ'єктивність управлінського персоналу в оцінках, несанкціоновані журнальні проводки, тиск з метою фінансування стрімкого зростання та операції з пов'язаними сторонами були оцінені як значні ризики (там, де комбінована оцінка перевищила 20). Значні ризики вимагають спеціального розгляду аудитором, в тому числі отримання розуміння пов'язаних процедур контролю суб'єкта господарювання, доречних для таких ризиків. Якщо контролю не існує, цілком ймовірно, що існує значний недолік. Зверніть увагу, що визнання доходів має комбіновану оцінку менше 16, але вважається значним ризиком. (Дивись МСА 240.26)

## Приклад В—Кумар & Ко.

**Пам'ятка до файлу—Кумар & Ко.**

**Ідентифікація властивого ризику**

Суттєвість = 3,000*Є*

У результаті виконання процедур оцінки ризиків, описаних у робочому документі Х.Х, які включали потенційні джерела ризику, що виникають з шістьох обов'язкових сфер розуміння, ми виявили наступні чинники ризику:

**Ризики бізнесу**

**Неуважність Раджа до операційної діяльності—поширений ризик**

- Якість і точність бухгалтерського обліку може бути порушена через зосередженість Раджа на особистих проблемах сім'ї. Фінансова звітність може бути суттєво викривленою.

  **Оцінка ризику:** Висока ймовірність настання/Високий розмір (стосовно суттєвості) = Високий ризик, а також значний ризик. Дивись РД # Х.Х.

  **Відповідь на ризик:** *(розглядається у Томі 2, Глава 16)*

- Радж повинен інспектувати якість товарів перед відвантаженням. Якість реалізованої продукції може бути скомпрометована, маючи наслідком збільшення повернень та/або нереалізованих запасів. (Оцінка)

  **Оцінка ризику:** Низька ймовірність/Низький розмір = Низький ризик

  **Відповідь на ризик:** *(розглядається пізніше)*

**Спад в економіці та економічна залежність**

- Кумар & Ко. Залежить від свого основного клієнта, Дефта Меблі, Інк, на якого припадає більше 90% обсягів реалізації. У зв'язку з економічним спадом, Дефта може скасувати замовлення. Наслідком може бути порушення банківських угод та завишення вартості активів. Якщо банк відкличе свій кредит, компанія може бути неспроможна продовжувати безперервну діяльність. (Оцінка)

  **Оцінка ризику:** Середня ймовірність/Середній розмір = Середній ризик

  **Відповідь на ризик:** *(розглядається у Томі 2, Глава 16)*

**Ризики шахрайства**

**Визнання доходів**

- Можливе непослідовне застосування облікових політик.

  **Оцінка ризику:** Середня ймовірність/Середній розмір = Середній ризик, але МСА 240.26 передбачено, що це є значним ризиком, тому він буде розглядатися як такий.

  **Відповідь на ризик:** *(розглядається у Томі 2, Глава 16)*

**Мінімізація податків**

- Може бути упередженість управлінського персоналу для мінімізації податкового навантаження. Може існувати необ'єктивність в облікових оцінках управлінського персоналу, або можуть використовуватися несанкціоновані журнальні проводки. (Повнота, Точність)

  **Оцінка ризику:** Висока ймовірність/Середній розмір = Середній до високого ризику, тому повинен вважатися значним ризиком.

  **Відповідь на ризик:** *розглядається у Томі 2, Глава 16)*

**Спад в економіці та економічна залежність**

- Падіння обсягів продажів та тиск ліквідності може призвести до маніпулювання фінансовою звітністю з метою уникнення порушень зобов'язань перед банком. (Всі твердження)

  **Оцінка ризику:** Середня ймовірність/Високий розмір = Середній до високого ризику, тому повинен вважатися значним ризиком.

  **Відповідь на ризик:** *(розглядається у Томі 2, Глава 16)*

**Неуважність Раджа до операційної діяльності—поширений ризик**

- Відсутність Раджа призводить до мінімального нагляду за роботою Рубі. Крім того, Рубі, здається, має низьку мораль та особистий фінансовий тиск. Це створює стимул, можливість та виправдання для крадіжки коштів/товарів (Існування) та/або маніпулювання фінансовою звітністю.

  **Оцінка ризику:** Середня ймовірність /Середній розмір = Середній ризик

  **Відповідь на ризик:** *розглядається у Томі 2, Глава 16)*

**Пов'язані сторони**

- Операції з пов'язаними сторонами можуть бути підтасовані, приводячи до завищення обсягів реалізації. (Оцінка)

  **Оцінка ризику:** Середня ймовірність /Середній розмір = Середній ризик та повинен розглядатися як значний ризик

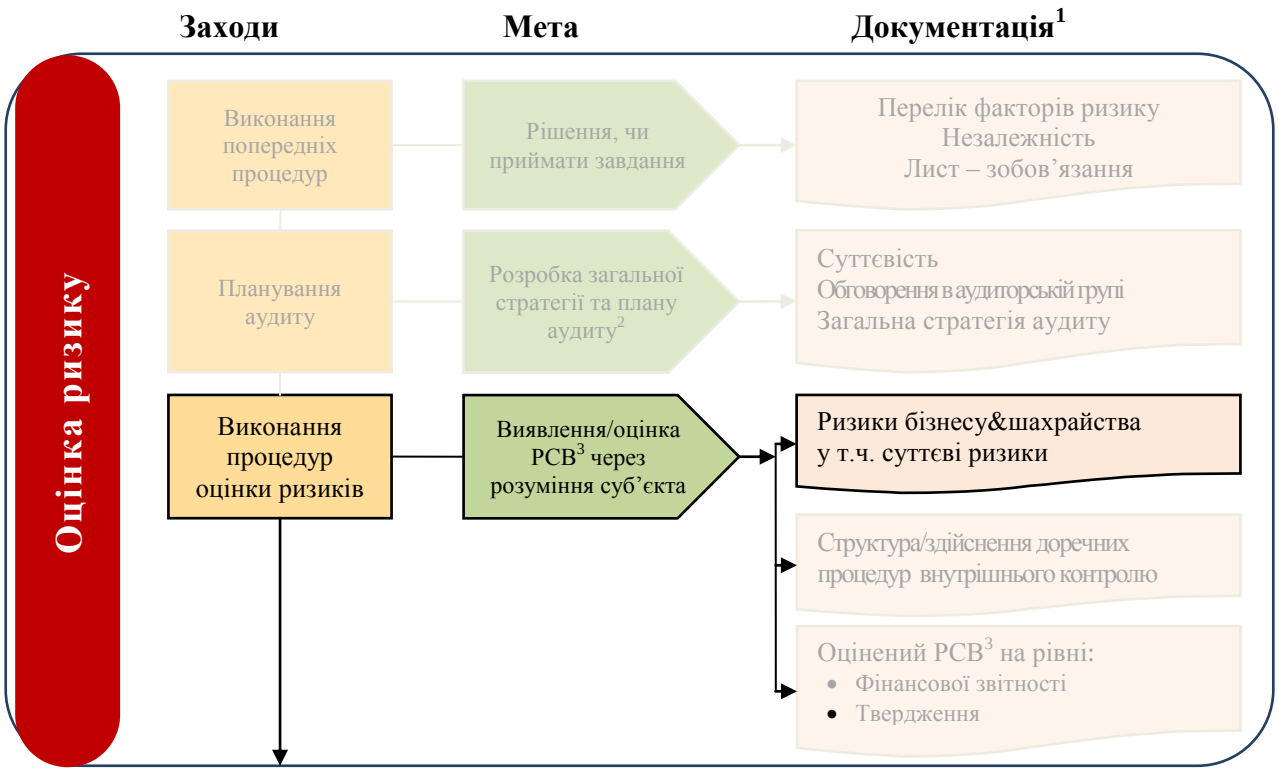
  **Відповідь на ризик:** *розглядається у Томі 2, Глава 16)*

**Примітка:** Значні ризики вимагають спеціального розгляду аудитором, в тому числі отримання розуміння пов'язаних заходів контролю суб'єкта господарювання, доречних для таких ризиків. Якщо не існує процедур контролю, цілком ймовірно, що існує значний недолік у системі внутрішнього контролю.

# 10. Значні ризики

| Зміст глави | Застосовні МСА |
|---|---|
| Рекомендації щодо характеру та визначення значних ризиків, а також наслідків для аудиту. | 240, 315, 330 |

*Схема 10.0-1*




**Примітки:**

1. Зверніться до МСА 230 для більш повного переліку необхідної документації
2. Планування (МСА 300) - це постійний та ітеративний процес протягом аудиту
3. РСВ = ризик суттєвого викривлення.

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 240.26 | При визначенні та оцінці ризиків суттєвого викривлення в результаті шахрайства, аудитор виходячи з припущення, що існують ризики шахрайства у визнанні доходів, повинен оцінити, які типи доходів, комерційних операцій або тверджень призводять до таких ризиків. У параграфі 47 визначено потрібну документацію, якщо аудитор доходить висновку, що припущення не може бути застосоване за обставин завдання та, відповідно, не визначає визнання доходів як ризик суттєвого викривлення в результаті шахрайства. (Див.: Пар. Д28-Д30). |
| 315.4 | Для цілей МСА наступні терміни мають такі значення:<br>(г) Значний ризик—Виявлений та оцінений ризик суттєвого викривлення, який, за судженням аудитора, вимагає спеціального розгляду аудитором. |
| 315.25 | Аудитор повинен ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення на:<br>(а) рівні фінансової звітності; та (Див: Пар. Д105-Д108)<br>(б) рівні тверджень для класів операцій, залишків на рахунках та розкриттів (Див: Пар. Д109-Д113), щоб забезпечити основу для розробки й виконання подальших аудиторських процедур. |
| 315.27 | В рамках оцінки ризиків, як описано в параграфі 25, аудитор повинен визначити, чи є будь-які з виявлених ризиків, за судженням аудитора, значними ризиками. При здійсненні такого судження, аудитор повинен виключити вплив ідентифікованих заходів контролю, пов’язаних з таким ризиком. |
| 315.28 | При застосуванні судження щодо того, які ризики є значними ризиками, аудитор повинен принаймні врахувати наступне:<br>(а) Чи є ризик ризиком шахрайства;<br>(б) Чи пов'язаний ризик з останніми значними економічними, бухгалтерськими та іншими подіями та, отже, вимагає особливої уваги;<br>(в) Складність операцій;<br>(г) Чи викликаний ризик значними операціями з пов’язаними сторонами;<br>(г) Ступінь суб’єктивності в оцінці фінансової інформації, що стосується ризику, особливо оцінок, пов’язаних з широким діапазоном невизначеності оцінки; та<br>(д) Чи включає ризик значні операції, що виходять за межі звичайної господарської діяльності суб’єкта або в інших відношеннях здаються незвичайними. (Див: Пар. Д119-Д123) |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 315.29 | Якщо аудитор визначив, що існує значний ризик, аудитор повинен отримати розуміння заходів контролю підприємства, включаючи заходи контролю, доречні для цього ризику. (Див.: Пар. Д124-Д126). |
| 330.21 | Якщо аудитор визначив, що оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні твердження є значним ризиком, аудитор повинен виконати процедури по суті, які конкретно відповідають на цей ризик. Якщо підхід до значного ризику складається тільки з процедур по суті, ці процедури повинні включати тести деталей. (Див: Пар. Д53) |
| 550.18 | Виконуючи вимоги МСА 315 для виявлення та оцінки ризиків суттєвого викривлення, аудитор повинен визначити і оцінити ризики суттєвого викривлення, пов'язані з відносинами та операціями пов'язаних осіб та визначити, чи є будь-які з цих ризиків значними ризиками. Визначаючи це, аудитор повинен розглянути виявлені значні операції пов'язаних осіб, які виходять за межі звичайної господарської діяльності суб'єкта та призводять до значних ризиків. |
| 550.19 | Якщо аудитор при виконанні процедур оцінки ризиків та пов'язаних заходів у зв'язку з пов'язаними сторонами виявляє чинники ризику шахрайства (включаючи обставини, що стосуються існування пов'язаної сторони з домінуючим впливом), аудитор повинен розглянути таку інформацію, коли визначає та оцінює ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства відповідно до МСА 240. (Див: Пар. Д6, Д29-Д30) |

## *10.1 Огляд*

Після того як ризики бізнесу та ризики шахрайства були ідентифіковані та оцінені, стає можливим розгляд існування значних ризиків. Значні ризики є там, де оцінка ризику суттєвого викривлення є настільки високою, що, за судженням аудитора, він потребує спеціального розгляду аудитором.

Значні ризики оцінюються до розгляду будь-яких пом'якшуючих заходів контролю. Значні ризики ґрунтуються на властивому ризику (до розгляду пов'язаного внутрішнього контролю), а не на комбінованому ризику (з урахуванням обох ризиків – властивого і внутрішнього контролю). Наприклад, компанія з великими запасами

алмазів може мати високий властивий ризик крадіжки. Відповіддю управлінського персоналу є підтримка охорони об'єктів. Комбіновані ризики суттєвого викривлення, отже, мінімальні. Проте, оскільки ризик втрати (до розгляду внутрішнього контролю) є високоймовірним та його розмір може мати суттєвий вплив на фінансову звітність, ризик буде визначено як "значний".

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

При розгляді існування значних ризиків, може бути важко проігнорувати пом'якшуючий ефект відповідного внутрішнього контролю. Це особливо вірно, коли люди, які виконують контроль, добре відомі аудитору, та найімовірніше є висококомпетентними у своєї роботі.

Необхідно відокремити властивий ризик від впроваджених процедур контролю. Наприклад, доросла людина перед перетинанням пожвавленої вулиці, швидше за все, не буде вважати пожвавлення надто ризикованим. Це тому, що передбачається, що дорослі використовують свої очі, вуха і минулий досвід (в перетині вулиць) для безпечного перетину вулиці.

Але така оцінка ризику поєднує властивий ризик, пов'язаний з перетином вулиці, з числом контрольних заходів (використання очей, вух та попереднього досвіду). Щоб оцінити, чи є перетин вулиці значним ризиком (тобто, до будь-якого контролю), людина має бути з зав'язаними очима, мати затички для вух, та запрошена ходити впоперек вулиці.

## *10.2 Приклади*

Приклади значних ризиків наведені у наступній схемі.

*Схема 10.2-1*

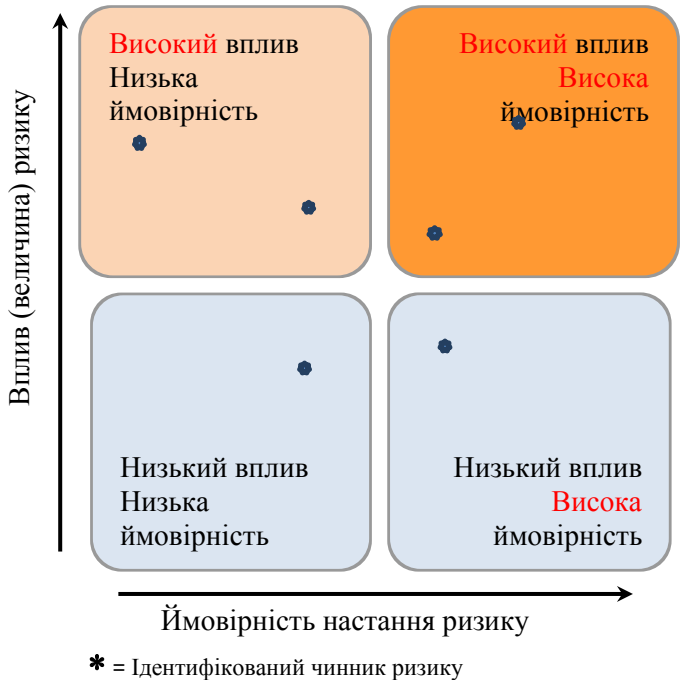
| Джерела | Приклади |
|---|---|
| **Діяльність з підвищеним ризиком** | Включає операції або події, при яких можуть легко відбутися суттєві викривлення. Наприклад, запаси алмазів з високою вартістю або золоті злитки у ювеліра, або впровадження нових /складних систем обліку. |
| **Великі незвичайні операції (за розміром або характером)** | Виявлені значні операції пов'язаних осіб за межами звичайної господарської діяльності суб'єкта повинні розглядатися як такі, що спричиняють значні ризики.<br>Включає нечасті та великі операції. Наприклад:<br>• Незвичайний обсяг регулярних операцій з пов'язаною стороною;<br>• Важливий контракт на продаж або постачання;<br>• Купівля або продаж основних активів бізнесу або бізнес-сегментів; та |

| Джерела | Приклади |
|---|---|
| | • Продаж бізнесу третій стороні.<br>Поточні нескладні операції, які підлягають систематичній обробці, менш ймовірно призводять до значних ризиків. |
| **Питання, які потребують судження або втручання управлінського персоналу** | Прикладом можуть бути:<br>• Припущення і розрахунки, що використовуються управлінським персоналом при здійсненні основних оцінок;<br>• Складні обчислення або принципи бухгалтерського обліку;<br>• Визнання доходу (передбачається, що це значний ризик), яке піддається впливу різних тлумачень;<br>• Великий ручний збір та обробка даних; та<br>• Коли необхідно втручання управлінського персоналу для визначення, який метод обліку має використовуватися. |
| **Потенційні можливості для шахрайства** | Ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства (яке є навмисним та ретельно приховується) є вищим, ніж ризик невиявлення викривлення в результаті помилки.<br>При здійсненні оцінки того, чи можуть значні ризики бути результатом виявлених чинників ризику шахрайства та можливих сценаріїв та схем, під час обговорень в групі (дивись Том 2, Глава 7), розгляньте наступне:<br>• Майстерність потенційного злочинця;<br>• Відносний розмір окремих спотворених сум;<br>• Рівень повноважень управлінського персоналу або працівника, щоб:<br>– Прямо або опосередковано маніпулювати обліковими записами, та<br>– Подолати процедури контролю;<br>• Частота і масштаб маніпуляцій;<br>• Можливий рівень змови;<br>• Навмисне введення в оману аудитора; та<br>• Попередній досвід аудиту або сумніви, виражені іншими особами.<br>Значні ризики шахрайства можуть бути виявлені на будь-якому етапі аудиту в результаті отримання нової інформації. |

## 10.3 Виявлення значних ризиків

Якщо ризики суттєвого викривлення вже були виявлені та оцінені, все що потрібно – розглянути результати та відібрати (на основі професійного судження) ти ризики, які насправді є значними. Наприклад, якщо оцінка ризиків потрапила на карту так, як показано нижче (зірочки представляють оцінки ризиків), в першу чергу будуть розглядатися як значні ризики два ризики, які припадають на затінену область (ризики з високою величиною та високою ймовірністю)

*Схема 10.3-1*




При розгляді питання, чи існують значні ризики, аудитору слід розглянути питання, викладені нижче.

| | **Питання** |
|---|---|
| **Чинники, які можуть вказувати на можливі “Значні ризики”** | Ризик шахрайства. |
| | Ризики, пов'язані з недавніми значними економічними, бухгалтерськими чи іншими подіями, отже вимагають особливої уваги. |
| | Складність операцій. |
| | Значні операції з пов'язаними сторонами. |
| | Ступінь суб'єктивності в оцінці фінансової інформації, пов'язаної з ризиком, особливо тієї, яка передбачає широкий діапазон невизначеності оцінки. |
| | Значні операції, які знаходяться за межами звичайної господарської діяльності суб’єкта або іншим чином здаються незвичайними. |

В невеликих підприємствах значні ризики часто стосуються питань, викладених у наступній таблиці.

*Схема 10.3-2*

| Предмет/ Інформація | Характеристики |
|---|---|
| **Значні незвичайні операції** | • Високий властивий ризик (ймовірність та вплив).<br>• Операції, які відбуваються нечасто і не підлягають систематичній обробці.<br>• Незвичайні через їх розмір або характер (наприклад, придбання іншого підприємства).<br>• Вимагають втручання управлінського персоналу:<br>– Для визначення бухгалтерського трактування, та<br>– Для збору і обробки даних.<br>• Залучають складні розрахунки або принципи бухгалтерського обліку.<br>• Характер операцій робить складним для підприємства здійснення ефективного внутрішнього контролю над ризиками. |
| **Значні суб'єктивні питання** | • Високий властивий ризик.<br>• Спричиняє значну невизначеність вимірювання (наприклад, розробка облікової оцінки).<br>• Задіяним принципам бухгалтерського обліку можуть бути притаманні різні інтерпретації (наприклад, підготовка облікових оцінок або застосування визнання доходу).<br>• Потрібне судження управлінського персоналу може бути суб'єктивним, складним або вимагати припущень про вплив майбутніх подій (наприклад, судження про справедливу вартість, оцінку запасів, схильних до швидкого старіння тощо). |
| **Значні операційні ризики** | • Може бути невелика кількість операційних ризиків, пов'язаних з основними бізнес-процесами (наприклад, товари відвантажуються, але в процесі продажу не виставлено рахунок), які можуть призвести до суттєвого викривлення в фінансовій звітності, якщо їх не стримувати. Якщо ці ризики вимагають спеціального розгляду аудитора, вони будуть вважатися значними ризиками. Якщо немає запроваджених процедур внутрішнього контролю, про них також має бути повідомлено управлінському персоналу як про значний недолік внутрішнього контролю. |
| **Шахрайство** | • Визнання доходу. Передбачається, що це є значним ризиком.<br>• Подолання управлінським персоналом контролю або упередженість в оцінках тощо.<br>• Основні операцій з пов'язаними сторонами використовуються для збільшення продажів або покупок.<br>• Змова з постачальниками або покупцями, наприклад цінова |

| Предмет/ Інформація | Характеристики |
|---|---|
| | змова.<br>• Не відображені в обліку або фіктивні операції. |

## *10.4 Відповідь на значні ризики*

Коли ризик класифіковано як “значний”, аудитор повинен відповісти на нього наступним чином.

*Схема 10.4-1*

| Аудиторські заходи | Опис |
|---|---|
| **Оцінка структури та здійснення внутрішнього контролю над кожним значним ризиком** | Чи має управлінський персонал розроблений та введений в дію внутрішній контроль, який послаблює значні ризики? Розгляньте існування прямих заходів контролю, таких як заходи контролю, та непрямих (всеохоплюючих) процедур контролю, які можуть бути включені в середовище контролю, оцінку ризику, інформаційні системи та елементи моніторингу. Ця інформація буде корисною у розробці ефективних аудиторських заходів у відповідь на ідентифіковані ризики.<br><br>Якщо значні незвичайні або суб’єктивні питання не підпадають під поточний внутрішній контроль (наприклад, одноразові або щорічні події), аудитору слід оцінити інформованість управлінського персоналу про ризики та відповідність його реагування. Наприклад, якщо компанія придбала активи іншого підприємства, дії компанії у відповідь можуть включати:<br>• Наймання незалежного оцінювача для придбаних активів;<br>• Застосування відповідних принципів бухгалтерського обліку; та<br>• Належне розкриття операції в фінансовій звітності.<br><br>Якщо аудитор визначає, що управлінський персонал не належним чином відповів (шляхом застосування внутрішнього контролю над значними ризиками), в системі внутрішнього контролю суб’єкта може існувати значний недолік, про який має бути повідомлено (якомога скоріше) вищому управлінському персоналу. |
| **Планування аудиторської відповіді на виявлені значні ризики** | Чи спрямовані заплановані подальші аудиторські процедури спеціально на значний ризик?<br><br>Ці процедури можуть бути направлені на отримання аудиторських доказів високої надійності, та можуть включати тести контролю і процедури по суті.<br><br>У багатьох випадках, аудиторські процедури можуть бути просто |

| Аудиторські заходи | Опис |
|---|---|
| | розширенням процедур, які будуть виконуватися у будь-якому випадку. Наприклад, якщо значний ризик стосується потенційної необ'єктивності управлінського персоналу, наприклад, при підготовці оцінки, розширені процедури по суті можуть включати:<br>• Оцінку обґрунтованості використаних припущень;<br>• Виявлення джерел і надійності використаної інформації (як зовнішньої, так і внутрішньої);<br>• Розгляд існування будь-якої упередженості в оцінках попереднього періоду порівняно з реальними фактами; та<br>• Розгляд методів, використаних (включаючи формули в електронних таблицях) при розрахунку оцінки. |
| **Не можна покладатися на докази, отримані в попередні періоди** | Якщо тести операційної ефективності заплановані для контролю, який пом'якшує значний ризик, аудитор не може покладатися на аудиторські докази щодо операційної ефективності внутрішнього контролю, отримані у попередніх аудиторських перевірках. |
| **Одних лише аналітичних процедур по суті недостатньо** | Застосування лише аналітичних процедур по суті не вважається адекватною відповіддю на адресу значного ризику. Коли підхід до значних ризиків складається тільки з процедур по суті, аудиторські процедури можуть включати:<br>• Тільки тести деталей; або<br>• Поєднання тестів деталей та аналітичних процедур по суті. |

## *10.5 Документування значних ризиків*

Ідентифікація значних ризиків та запропонована аудиторська відповідь мають бути задокументовані. Якщо всі ризики описуються в одному місці, документація значних ризиків може бути просто продовженням вже задокументованої інформації.

**Примітка:** Якщо аудитор доходить висновку, що визнання доходу не є значним ризиком суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, причини для такого висновку повинні бути включені до аудиторської документації.

## *10.6 Приклади—Значні ризики*

Детальну інформацію про навчальні приклади дивись Том 2, Глава 2 – Вступ до навчальних прикладів.

Значні ризики можуть бути визначені з переліку чинників ризику та їх оцінки. Дивись форми, приведені в прикладах у Томі 2, Глава 8 та 9. Така форма також може

використовуватися для перехресних посилань кожного значного ризику на пов'язаний детальний план аудиту.

Для кожного визначеного значного ризику, повинні бути задокументовані відповідь управлінського персоналу та відповідні заплановані аудиторські процедури, які відповідають конкретному ризику.

## Приклад А — Дефта Меблі, Інк.

***(Витяг)***

| Значний ризик | Дії управлінського персоналу | Аудиторська відповідь | Посилання на РД |
|---|---|---|---|
| *Можливе порушення умов фінансування свого банку*? | *Підготовка і моніторинг прогнозів грошових потоків. Перегляд обсягів та умов фінансування.* | *Подивитися на плани компанії щодо зростання та визначити, чи реалістичними є прогнозовані грошові потоки. Перевірити та порівняти фактичні результати та грошові потоки. Переконатися, що оцінки дебіторської заборгованості та запасів (забезпечення для кредитів) є обґрунтованими. Огляд заявок компанії на рефінансування, поданих банку. Огляд будь-якої відповіді/листування від банку.* | *(Не включено)* |
| *Може бути маніпулювання фінансовою звітністю для уникнення порушення зобов'язань перед банком.* | *Немає. Управлінський персонал не розглядає це як ризик взагалі.* | *Уважно перевірити припущення, використані у прогнозуванні грошових потоків, та основу, на якій було підготовлено звіт про фактичні грошові потоки. Переконатися, що основа для оцінок дебіторської заборгованості та запасів є чинною та коректною. Ретельно протестувати існування та точність обсягу реалізації, тому що існує тиск для підтримування та зростання рівнів продажів незважаючи на складні економічні умови.* | |
| *Непослідовність визнання доходу (передбачуваний ризик* | *Контракти на продаж більше 500€ розглядаються* | *Огляд основних контрактів (та вибірка невеликих контрактів) та обговорення з менеджером з продажів з метою* | |

| Значний ризик | Дії управлінського персоналу | Аудиторська відповідь | Посилання на РД |
|---|---|---|---|
| *шахрайства).* | *менеджером з продажів.* | *отримання впевненості, що доходи визнавалися у звітному періоді належним чином.* | |
| *Несанкціоновані журнальні проводки.* | *Управлінський персонал погодився запровадити політику, яка вимагає затвердження всіх журнальних проводок, але вона ще не була реалізована.* | *Ідентифікувати та проаналізувати всі журнальні проводки на суму більше 1,500€ і всі проводки у місяці до та після кінця періоду.* | |
| *Значне розширення використання операцій з пов'язаними сторонами.* | *Політика полягає у тому, що всі операції з пов'язаними сторонами визнаються як такі та проводяться на звичайних умовах продажу.*<br>*Це включає будь-які корпоративні активи або послуги, надані для особистого використання управлінському персоналу або працівникам.* | *Перевірити розуміння персоналом політики за допомогою опитування та перевірки.*<br>*Шукати забезпечення того, що всі операції з пов'язаними сторонами були виявлені та що операції, умови продажу, характер операції і дати дійсно є відповідними.* | |

**Виконано**: FJ **Дата:** Грудень 9, 20X2

**Виконано**: LF **Дата:** Січень 5, 20X3

# Приклад B—Кумар & Ко.

**Пам’ятка до файлу: Кумар & Ко.**

**Визначення значних ризиків**

Нижче наведені наступні зони значних ризиків, в тому числі заходи у відповідь управлінського персоналу та аудиторська відповідь.

**Спад в економіці**

Компанія не надто сильно постраждала в кризу. Проте, Радж повинен періодично перевіряти розрахунки зобов’язань перед банком, але він не був уважний до цього в поточному періоді, що перевіряється. Ми повторно перерахуємо всі коефіцієнти, щоб побачити фінансове становище проти зобов’язань. Ми також будемо виконувати більше аудиторських процедур для ділянок аудиту, які надають вхідну інформацію для обчислень. Ризик посилюється з наближенням компанії до порушення, через можливості маніпуляцій фінансовою звітністю.

**Мінімізації податків**

Немає управлінського контролю, який спеціально спрямований на це питання. Відповіддю на цей ризик буде ретельний аналіз оцінок управлінського персоналу та журнальних проводок (дивись нижче).

**Несанкціоновані журнальні проводки**

Радж повинен санкціонувати всі журнальні проводки, але це не відбувається постійно. Ми будемо виявляти і розглядати всі журнальні проводки більше 500€ та всі записи за місяць до і після кінця періоду.

**Операції з пов'язаними сторонами**

Політикою компанії є визначення і проведення всіх операцій з пов’язаними сторонами на звичайних умовах продажу. Ми розглянемо розуміння політики Раджем та Рубі через опитування та перевірки. Ми будемо намагатися знайти підтвердження, що для всіх операцій з пов’язаними сторонами умови продажу, характер операцій та дати є дійсно відповідними. Ми також будемо зберігати пильність протягом аудиту до операцій, які виходять за межі звичайної господарської діяльності, та до того, що всі операції з пов'язаними сторонами насправді були визначені.

**Визнання доходу**

Політики визнання доходів від продажів досить прості, та більшість продажів зроблених Кумаром, є продажами Дефта Меблі, Інк. Аудиторська робота, виконана при перевірці обліку угод за відповідними періодами та операцій з пов’язаними сторонами, спрямована на будь-які потенційні можливості для шахрайства через невідповідне визнання доходу.

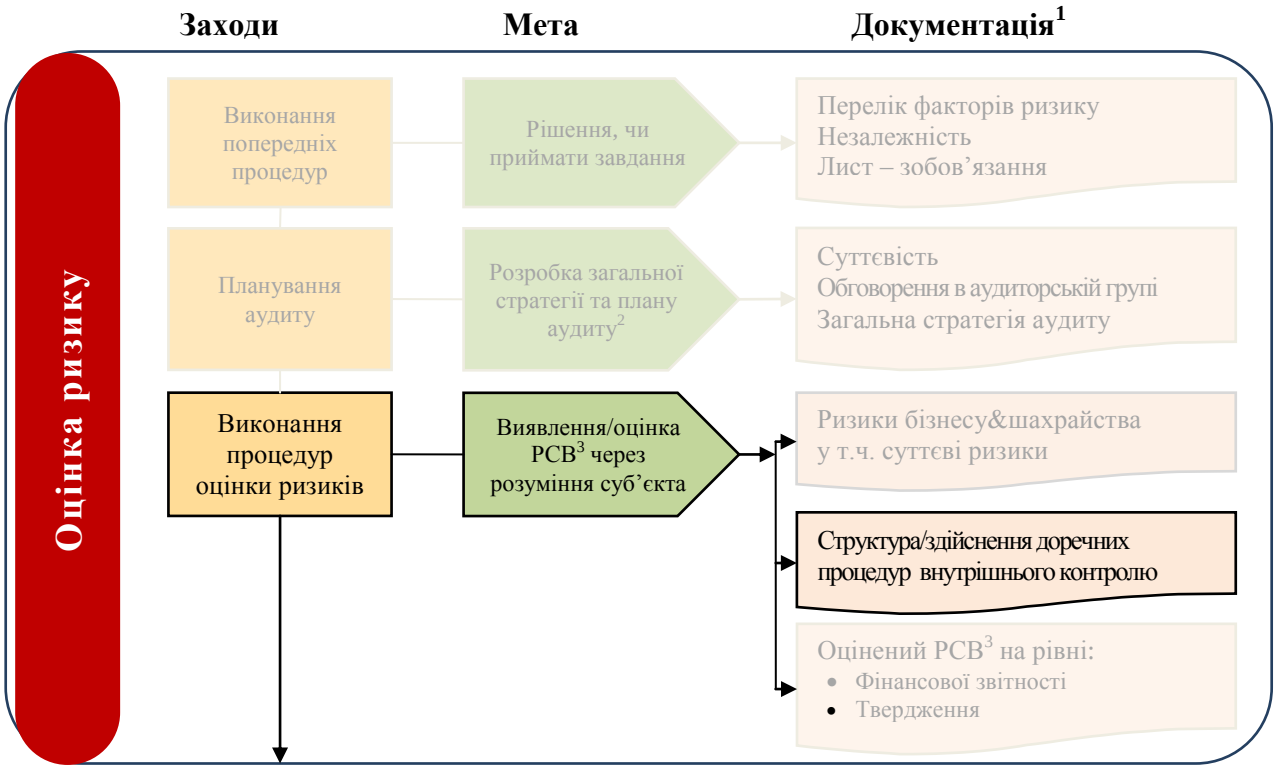
**Виконано:** FJ **Дата:** Грудень 9, 20X2

**Виконано:** LF **Дата:** Січень 5, 20X3

# 11. Розуміння внутрішнього контролю

| Зміст глави | Застосовні МСА |
|---|---|
| Рекомендації щодо етапів, пов'язаних з розумінням внутрішнього контролю, доречного для аудиту:<br>• Оцінка структури та здійснення контролю; та<br>• Документування з використанням двох можливих підходів. | **315** |

*Схема 11.0-1*




**Примітки:**

1. Зверніться до МСА 230 для більш повного переліку необхідної документації
2. Планування (МСА 300) - це постійний та ітеративний процес протягом аудиту
3. РСВ = ризик суттєвого викривлення.

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 315.4 | Для цілей МСА наступні терміни мають такі значення:<br>(а) Твердження—Заяви управлінського персоналу, явні чи інші, що вбудовані у фінансову звітність, які використовуються аудитором для розгляду різних типів потенційно можливих викривлень.<br>(б) Ризик бізнесу—Ризик, який є наслідком істотних умов, подій, обставин, діяльності або бездіяльності, які можуть негативно вплинути на здатність суб'єкта господарювання досягнути своїх цілей і реалізувати свої стратегії, або є результатом встановлення невідповідних цілей та стратегій.<br>(в) Внутрішній контроль – процес, який планується, запроваджується та підтримується найвищим управлінським персоналом, управлінським персоналом та іншим персоналом, для надання обґрунтованої впевненості стосовно досягнення мети суб'єкта господарювання щодо достовірності фінансової звітності, ефективності та результативності діяльності, а також відповідності застосовним законам та нормативам. Термін «заходи контролю» застосовується до будь-яких аспектів однієї або більше складових внутрішнього контролю. |
| 315.12 | Аудитор повинен отримати розуміння внутрішнього контролю, доречного для аудиту. Хоча більшість заходів контролю, доречних для аудиту, скоріше за все, стосуються фінансової звітності, не усі заходи контролю, що стосуються фінансової звітності, є доречними для аудиту. Висновок щодо того чи є який-небудь засіб контролю окремо або у поєднанні із іншими доречним для аудиту, є предметом професійного судження аудитора. (Див: Пар. Д42-А65) |
| 315.14 | Аудитор повинен отримати розуміння середовища контролю. У рамках отримання цього розуміння, аудитор повинен оцінити, чи:<br>(а) Створив та підтримує управлінський персонал, під наглядом вищого управлінського персоналу, культуру чесності та етичної поведінки; та<br>(б) Забезпечують сильні сторони в елементах середовища контролю сукупно відповідну основу для інших компонентів внутрішнього контролю, та чи не руйнуються ці інші компоненти недоліками у середовищі контролю. (Див: Пар. Д69-Д78) |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 315.15 | Аудитор повинен отримати розуміння того, чи має суб'єкт господарювання процес для:<br>(а) Визначення бізнес-ризиків, які стосуються цілей фінансових звітності;<br>(б) Оцінки значущості ризиків;<br>(в) Оцінка ймовірності їх виникнення; та<br>(г) Прийняття рішень щодо дій для вирішення цих ризиків. (Див: Пар. Д79) |
| 315.18 | Аудитор повинен отримати розуміння інформаційної системи, в тому числі пов'язаних бізнес-процесів, що стосуються фінансової звітності, в тому числі в наступних областях:<br>(а) Класи операцій в діяльності суб'єкта господарювання, які є суттєвими до фінансової звітності;<br>(б) Процедури, в рамках інформаційної технології (IT) та ручних систем, за допомогою яких операції ініціюються, реєструються, обробляються, коригуються в міру необхідності, переносяться в головну книгу та включаються до фінансової звітності;<br>(в) Пов'язані записи бухгалтерського обліку, підтверджуюча інформація та конкретні рахунки в фінансовій звітності, які використовуються для ініціювання, реєстрації, обробки та відображення у звітності операцій; це включає виправлення невірної інформації та яким чином інформація переноситься до головної книги. Записи можуть бути в ручній або електронній формі;<br>(г) Яким чином інформаційна система фіксує події та умови, інші ніж операції, які є суттєвими для фінансової звітності;<br>(г) Процес фінансової звітності, що використовується для підготовки суб'єктом фінансової звітності, в тому числі суттєвих облікових оцінок та розкриттів; та<br>(д) Заходи контролю, що охоплюють журнальні записи, в тому числі нестандартні журнальні проводки, які використовуються для реєстрації одноразових, незвичайних операцій або коригувань. (Див: Пар. Д81-Д85) |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 315.19 | Аудитор повинен отримати розуміння того, яким чином організація повідомляє ролі та обов'язки щодо фінансової звітності, та суттєві питання, які стосуються фінансової звітності, у тому числі: (Див: Пар. Д86-Д87)<br>(а) Обмін інформацією між управлінським та вищим управлінським персоналом; та<br>(б) Зовнішній обмін інформацією, наприклад, з регуляторними органами. |
| 315.20 | Аудитор повинен отримати розуміння заходів контролю, що мають відношення до аудиту, які аудитор вважає необхідними для оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні твердження та розробки подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики. Аудит не потребує розуміння всіх заходів контролю, пов'язаних з кожним суттєвим класом операцій, залишком на рахунку та розкриттям у фінансовій звітності чи з кожним твердженням, що має відношення до них. (Див: Пар. Д88-Д94) |
| 315.21 | У розумінні діяльності з контролю суб'єкта господарювання, аудитор повинен отримати розуміння того, як організація відреагувала на ризики, які є наслідком ІТ. (Див: Пар. Д95-Д97) |
| 315.22 | Аудитор повинен отримати розуміння основних заходів, які суб'єкт використовує для моніторингу системи внутрішнього контролю над підготовкою фінансової звітності, у тому числі тих, які стосуються заходів контролю, доречних для аудиту, та яким чином суб'єкт ініціює заходи з виправлення недоліків у своєму контролі. (Див: Пар. Д98-Д100) |

## *11.1 Огляд*

У цій главі розглядається обсяг робіт, необхідних для розуміння внутрішнього контролю, доречного для аудиту. Том 1, Глава 5 присвячена характеру внутрішнього контролю та дає докладний опис п'яти компонентів внутрішнього контролю. У Томі 2, Глава 12 зроблено огляд чотирьохетапного підходу до оцінки внутрішнього контролю.

Внутрішній контроль стосується процесів, політик та процедур, розроблених управлінським персоналом для забезпечення надійної фінансової звітності та підготовки фінансової звітності відповідно до застосовної системи обліку. Внутрішній

контроль звертається до таких питань, як ставлення управлінського персоналу до контролю, компетентність ключових людей, оцінка ризику, бухгалтерський облік та інші фінансові інформаційні системи у використанні, а також традиційних заходів з контролю.

Від аудитора вимагається отримувати розуміння внутрішнього контролю при виконанні всіх зобов'язань з аудиту. Це застосовується для підприємства будь-якого розміру, навіть там, де аудитор вже вирішив, що адекватною відповіддю на ризики суттєвого викривлення буде підхід, що ґрунтується на виконанні тільки процедур по суті.

Отримання достатнього розуміння системи внутрішнього контролю (доречного для аудиту) включає в себе виконання процедур оцінки ризику для виявлення заходів контролю, які будуть прямо або непрямо зменшувати суттєві викривлення.

Отримана інформація буде надавати допомогу аудитору в:

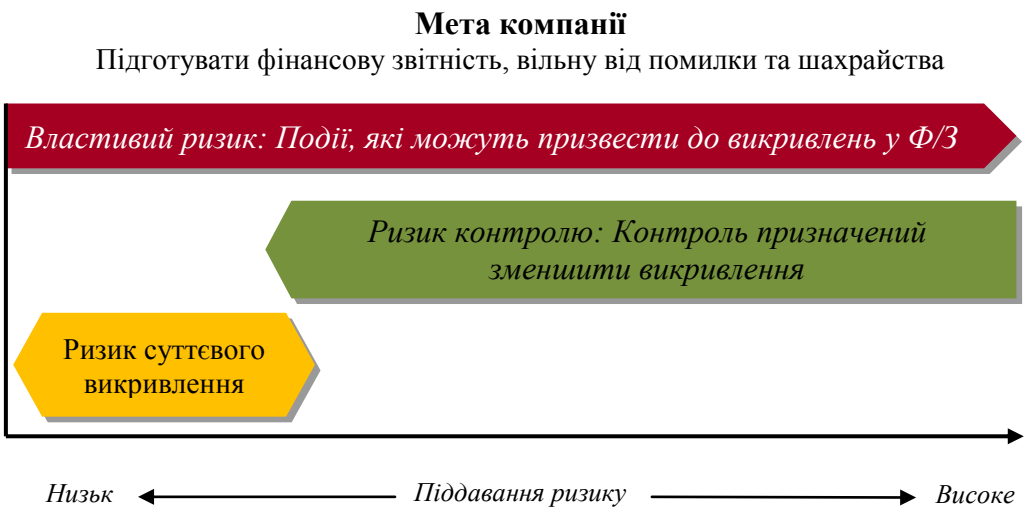
- Оцінці залишкового ризику (властивого ризику та ризику контролю) суттєвих викривлень на рівні фінансової звітності та рівні тверджень; та
- Проектуванні подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики.
- Проте, не всі заходи контролю доречні для аудиту і тому не потребують розуміння.

Аудитор цікавиться тільки оцінкою тих заходів контролю, які знижують ризик суттєвого викривлення (спричинений шахрайством або помилкою) у фінансовій звітності. Заходи контролю, які не є доречними, можуть бути залишені за рамками аудиту.

## *11.2 Ризик та контроль*

Взаємозалежність між ризиком та контролем може бути проілюстрована наступним чином.

*Схема 11.2-1*



Властиві ризики бізнесу та ризики шахрайства виявляються в ході фази ідентифікації ти оцінки ризику.

Управлінський персонал пом'якшує такі ризики шляхом розробки і здійснення внутрішнього контролю і процедур, які дозволять знизити такі ризики до прийнятно низького рівня. Сума ризику, яка залишилася після розроблення та впровадження внутрішнього контролю, є ризиком суттєвого викривлення (іноді згадується як залишковий ризик).

В ідеалі, управлінський персонал розробить достатній контроль для забезпечення того, що залишковий ризик буде зменшений до прийнятно низького рівня, як для цілей внутрішнього управління, так і для цілей зовнішнього аудиту. На практиці, деякі керівники будуть схильні до високої терпимості до ризику (тобто, запроваджено менше процедур контролю, що призводить до більш високого залишкового ризику), а деякі керівники (часто в державному секторі) будуть схильні до консерватизму та розробляти заходи контролю, щоб зменшити залишковий ризик практично до нуля.

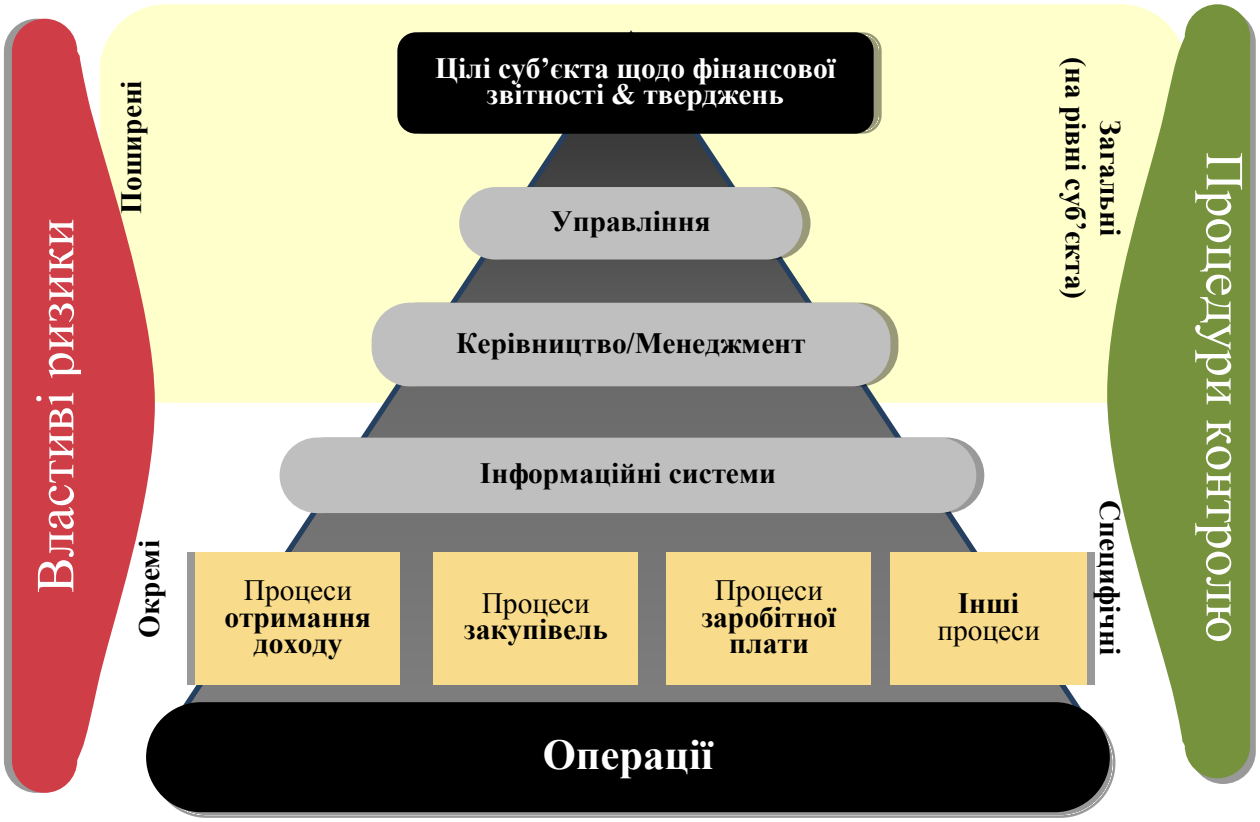
**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Єдина мета контролю – зменшити ризик. Контроль за відсутності ризику, який потрібно зменшувати, очевидно є зайвим. Таким чином, спочатку має існувати ризик, перш ніж він може бути пом'якшений за допомогою управлінського контролю. Проте, деякі аудитори ігнорують цей факт. Вони починають оцінювати внутрішній контроль шляхом документування системи та існуючих заходів контролю, перш ніж знайти час для визначення, які ризики насправді вимагають пом'якшення їх наслідків. Такий підхід може призвести до зайвої роботи з документування процесів і заходів контролю, які в подальшому можуть виявитися зовсім недоречними для мети аудиту.

## 11.3 Загальні та спеціальні заходи контролю

Заходи контролю можуть бути у загальних рисах класифіковані як загальні (або на рівні суб'єкта) процедури контролю, які спрямовані на поширені ризики, та спеціальні (операційні) процедури контролю, які спрямовані на вирішення конкретних ризиків. Відмінності між цими засобами контролю наведені нижче.

*Схема 11.3-1*




| | Характеристика |
|---|---|
| **Загальні (на рівні суб'єкта) процедури контролю** | Загальні (на рівні суб'єкта) заходи контролю звертаються до корпоративного та загального управління та слугують для створення загального середовища контролю або «тону керівництва». Типові процеси контролю включають людські ресурси, шахрайство, оцінку ризику (подолання контролю управлінським персоналом), загальне управління ІТ, підготовку фінансової інформації (в тому числі фінансової звітності та основних оцінок тощо), а також постійний моніторинг операційної діяльності. У невеликих підприємствах ці процедури контролю будуть в основному стосуватися ставлення управлінського персоналу до чесності і контролю.<br><br>Глибоке розуміння загальних елементів внутрішнього контролю забезпечує важливу основу для оцінки відповідних заходів контролю над підготовкою фінансової звітності на рівні транзакцій (бізнес-процесів). Наприклад, якщо є слабкий контроль над цілісністю даних на рівні суб'єкта господарювання, це вплине на достовірність всієї інформації, створеної системами, такими як продажі, закупівлі, та заробітна плата. |

| | Характеристика |
|---|---|
| **Спеціальні (операційні) процедури контролю** | Операційні (на рівні бізнес-процесів) заходи контролю – це конкретні процеси/процедури контролю, які призначені для забезпечення того, що:<br>• Операції належним чином зареєстровані для підготовки фінансової звітності;<br>• Бухгалтерські записи підтримуються на необхідному детальному рівні для того, щоб точно і об'єктивно відобразити всі операції та розпорядження активами;<br>• Надходження і видатки робляться тільки відповідно до санкцій управлінського персоналу; та<br>• Несанкціонованому придбанню, використанню або розпорядженню активами можна було б запобігти або вчасно їх виявити.<br>Процеси операційного контролю включають рутинні операції (такі як доходи, закупівлі і заробітна плата) та незвичайні операції (наприклад, придбання обладнання або витрати, пов'язані з початком нового напрямку бізнесу). |

## *11.4 П'ять складових внутрішнього контролю*

Різноманітні типи внутрішнього контролю, які існують в компанії, поділяються на п'ять ключових складових, як показано на малюнку нижче.

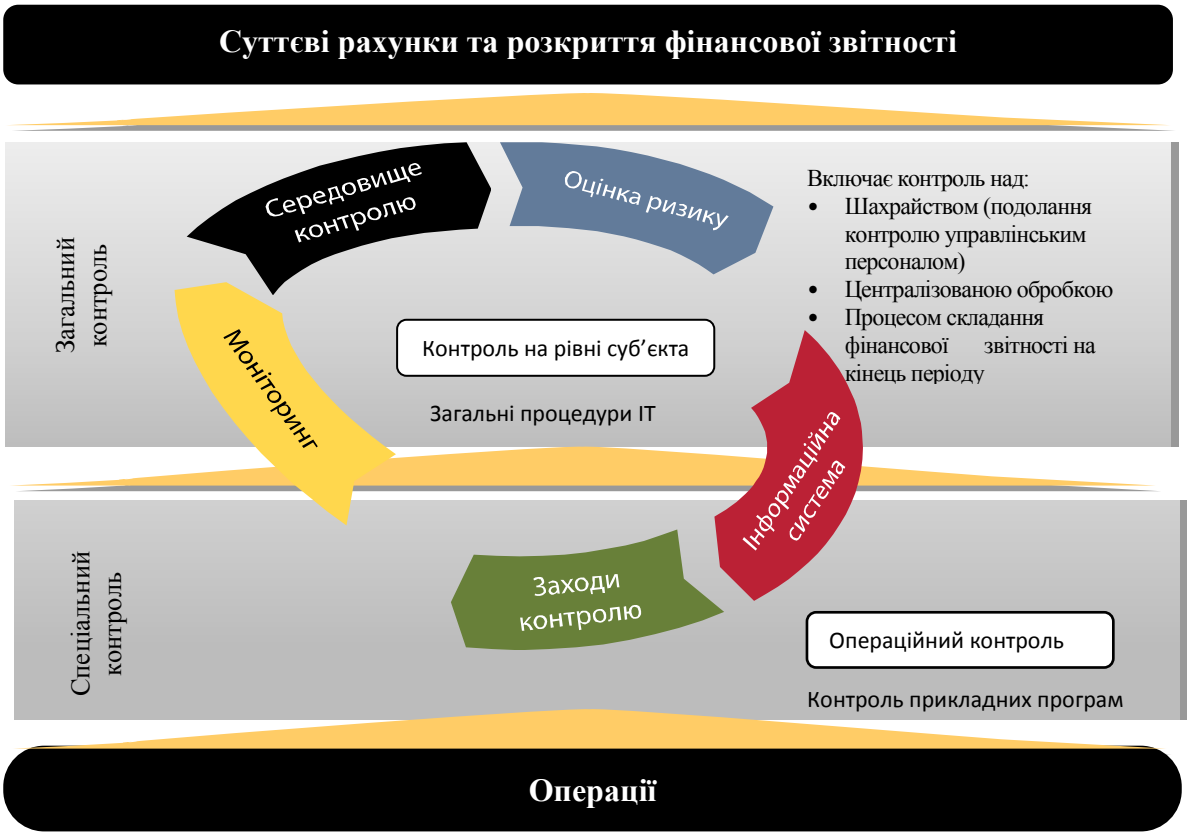
Кожна з цих складових має бути розглянута аудитором як:

- Частина розуміння внутрішнього контролю (за підготовкою фінансової звітності); та
- Інформація для розгляду того, як різні аспекти внутрішнього контролю можуть вплинути на аудит.

*Схема 11.4-1*

Взаємний зв'язок п’яти складових з загальними (на рівні суб’єкта) і спеціальними операційними (на рівні бізнес-процесів) процедурами контролю показано нижче.

*Схема 11.4-2*




Загальні процедури контролю на рівні суб’єкта господарювання сукупно забезпечують відповідну основу для всіх інших компонентів внутрішнього контролю, тому що слабкий контроль на рівні підприємства може зробити неефективними навіть найкращі процедури контролю на рівні бізнес-процесів. Наприклад, організація може мати ефективні системи закупівлі, але якщо рахівник/бухгалтер є некомпетентним (тобто, є слабке середовище контролю), можуть виникнути різноманітні помилки, які, можливо, призведуть до суттєвого викривлення у фінансовій звітності. Подолання контролю управлінським персоналом та слабкий «тон керівництва» (що в основному відбувається на рівні суб’єкта господарювання) є загальними темами для неналежної корпоративної поведінки.

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Яким чином суб’єкт фактично розробляє та застосовує свій внутрішній контроль буде залежати від розміру та складності підприємства. У невеликих компаніях, власник-менеджер може виконувати функції, які торкаються кількох компонентів внутрішнього контролю.

## *11.5 Внутрішній контроль у невеликих підприємствах*

В невеликих організаціях часто є небагато працівників, що може обмежити ступінь, в якій:

- Розподіл обов'язків є практично можливим; та
- Наявний відповідний документальний слід.

Внутрішній контроль у таких суб'єктів часто походить з середовища контролю (прихильності управлінського персоналу до етичних цінностей, компетентності, ставлення до контролю, та щоденної діяльності) на відміну від спеціальних процедур контролю над операціями. Оцінка середовища контролю істотно відрізняється від традиційних заходів з контролю, тому що вона включає оцінку поведінки, ставлення, компетентності та дій управлінського персоналу.

Такі оцінки часто виконуються у формі пояснювальної записки або анкети.

Наявність власника-менеджера, який бере активну участь у діяльності, часто є сильною стороною внутрішнього контролю і його слабкістю.

Сильною стороною контролю є те, що особа (за умови його/її компетентності) буде обізнаною з усіма аспектами діяльності, і дуже малоймовірно, що суттєві викривлення будуть не помічені. Слабкою стороною контролю є можливість, яка надається цій людині, подолати внутрішній контроль для своїх власних інтересів.

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

**Визначте загальні процедури контролю (на рівні суб'єкта)**
При аудиті малих підприємств, можуть існувати припущення, що внутрішнього контролю не існує і, тому, він не вартий розуміння. Проте, будь-яка організація, яка хоче продовжувати функціонувати, матиме деяку форму внутрішнього контролю. Наприклад, який бізнес-менеджер не турбується з приводу надходження оплати або виписування рахунків-фактур за відвантажені товари?

**Розгляньте, як можуть бути підтверджені доказами загальні процедури контролю (на рівні суб'єкта)**
У випадках, коли власник-менеджер або його еквівалент затверджує операції та ретельно перевіряє фінансові результати, контроль може мати ефект запобігання або виявлення викривлень, що відбуваються на рівні тверджень. Якщо впевненість у такому контролі може скоротити необхідність в інших процедурах по суті, обміркуйте, чи можуть бути підтверджені такі процедури контролю, наприклад, шляхом підпису на звіті або узгодження, щоб бути ознакою перевірки або затвердження. Такі докази можуть бути у подальшому використані для тестування операційної ефективності контролю.

## 11.6 Відсутність внутрішнього контролю

Практично у всіх підприємствах є деяка форма внутрішнього контролю, така як компетентність власника-менеджера (середовище контролю). Він може бути неформальним і нескладним, але все ж це внутрішній контроль. Підприємство, яке не зменшує будь-які основні ризики, з якими воно стикається (через такі компоненти контролю як середовище контролю, оцінка ризику, інформаційні системи, заходи контролю, або моніторинг), навряд чи залишиться в бізнесі надовго.

Якщо немає багатьох заходів з контролю, які можуть бути ідентифіковані, аудитору слід розглянути питання:

- Чи можливо розглянути відповідні твердження за допомогою виконання подальших аудиторських процедур, які в основному є процедурами по суті; або
- Чи робить відсутність заходів з контролю або інших компонентів (в окремих випадках) неможливим отримати достатні відповідні аудиторські докази.

Інші питання, які можуть викликати сумніви щодо того, чи має бути проведений аудит, можуть включати:

- Сумніви з приводу чесності управлінського персоналу, неетичної поведінки, або неналежного ставлення до внутрішнього контролю. Недоліки в середовищі контролю, як правило, підривають контроль, який існує в інших компонентах контролю. Це також підвищує ризик перекручення та шахрайства з боку управлінського персоналу; та
- Сумніви щодо стану і достовірності облікових даних суб’єкта господарювання, що робить малоймовірним наявність достатніх відповідних аудиторських доказів для підтвердження безумовного висновку.

Якщо присутні ці або подібні сумніви, аудитор повинен розглянути необхідність модифікувати аудиторський звіт або зовсім відмовитися від завдання.

Якщо обрано відмову, аудитору слід розглянути його/її професійні та юридичні обов’язки, в тому числі будь-які вимоги надати звіт особам, які зробили призначення аудитора та регуляторним органам. Аудитору також слід обговорити відмову і причини цього з управлінським персоналом відповідного рівня та вищим управлінським персоналом.

## 11.7 Процедури контролю з метою запобігання шахрайству

Подолання контролю управлінським персоналом часто може бути зменшено або загальмовано в малих суб’єктах шляхом впровадження та документування основних політик і процедур. Наприклад, письмова політика, яка говорить, що всі незвичайні журнальні проводки потребують затвердження, може уповноважувати рахівника звертатися до менеджера з проханням затвердити пропоновані записи в журнал. Це не буде перешкоджати виникненню порушень з боку управлінського персоналу, але може діяти в якості стримуючого фактора. Якщо проти-шахрайські політики і процедури не

працюють, ризик подолання управлінським персоналом контролю має бути розглянутий аудитором шляхом проведення інших аудиторських процедур.

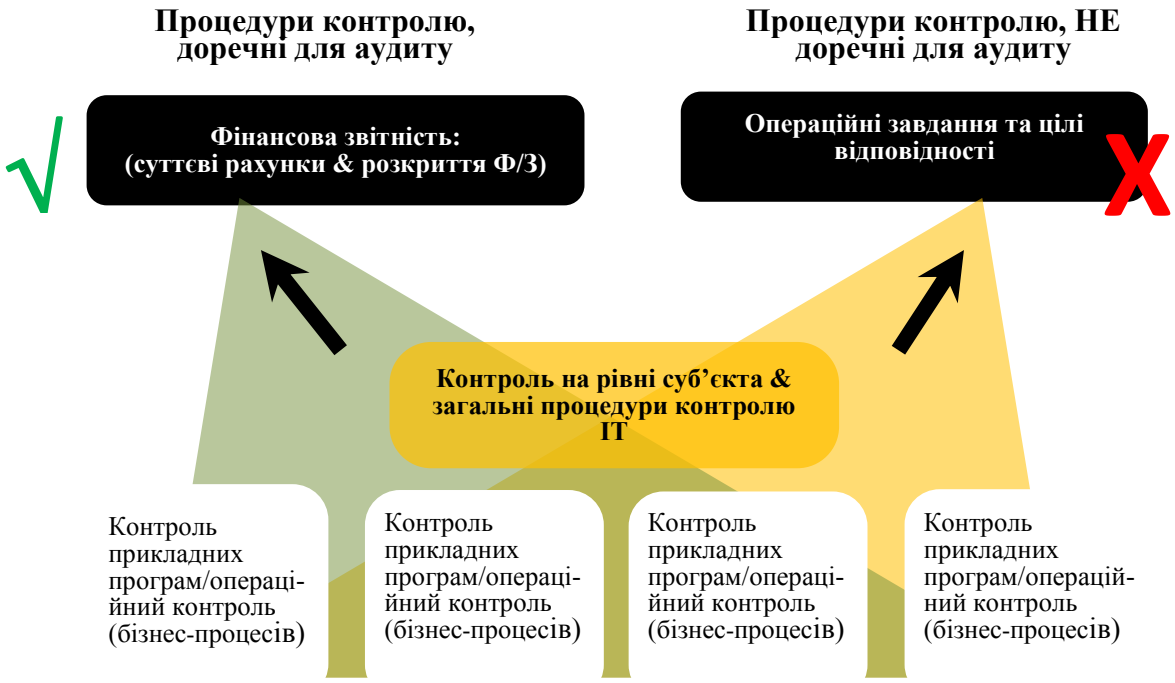
**Примітка:** заходи контролю, які спрямовані на дотримання нормативних положень, не є доречними для аудиту (якщо недотримання не призведе до суттєвих викривлень у фінансовій звітності) не повинні бути розглянуті в рамках аудиту.

## *11.8 Внутрішній контроль, доречний для аудиту (масштаб розуміння)*

Не всі заходи контролю є доречними для аудиту і потребують розуміння. Аудитор цікавиться тільки розумінням і оцінкою тих процедур контролю, які можуть зменшити ризик суттєвого викривлення (внаслідок шахрайства або помилки) у фінансовій звітності. Це означає, що певні типи контролю можуть бути залишені за рамками аудиту, як показано у наступній схемі. Це процедури контролю, які:

- Не стосуються фінансової звітності (наприклад, операційний контроль та контроль над дотриманням нормативних правил); та
- Навіть за умови їхньої відсутності суттєві викривлення у фінансовій звітності малоймовірні.

*Схема 11.8-1*




У деяких випадках, можуть бути окремі перекриття між фінансовим контролем і контролем, пов'язаним з операційними цілями та цілями відповідності. Приклади включають процедури контролю, які стосуються даних, котрі аудитор оцінює або використовує у застосуванні інших аудиторських процедур, таких як:

- Дані, необхідні для аналітичних процедур (наприклад, статистика виробництва);
- Процедури контролю, які виявляють недотримання законів і правил;

- Процедури контролю збереження активів, які стосуються фінансової звітності; та
- Процедури контролю над повнотою і точністю створеної інформації, яка може формувати основу для розрахунку ключових показників діяльності.

Процедури контролю, які завжди будуть доречними для аудиту, включають ті, які зменшують наступні ризики.

*Схема 11.8-2*

| | **Опис** |
|---|---|
| **Значні ризики** | Значними ризиками є виявлені і оцінені ризики суттєвого викривлення, які, за судженням аудитора, потребують спеціального розгляду під час аудиту. |
| **Ризики, які не можуть бути усунені за допомогою процедур по суті** | Це виявлені і оцінені ризики суттєвого викривлення, для яких одні тільки процедури по суті не забезпечать достатніх відповідних аудиторських доказів. |
| **Інші ризики суттєвого викривлення** | Це виявлені і оцінені ризики суттєвого викривлення, які, за судженням аудитора, можуть потенційно призвести до суттєвих викривлень. |

Судження аудитора стосовно того, чи є доречною для аудиту конкретна процедура контролю, залежить від:

- Знання про наявність/відсутність процедур контролю, виявлених в інших компонентах внутрішнього контролю. Якщо на конкретний ризик вже є реакція (наприклад, середовищем контролю, інформаційною системою тощо), немає необхідності для виявлення будь-яких додаткових процедур контролю, які можуть існувати;
- Наявності заходів контролю, які призначені для досягнення тієї ж мети. Немає необхідності отримувати розуміння кожного заходу з контролю, пов’язаного з такою метою;
- Необхідності виконувати тестування операційної ефективності певних основних процедур контролю. Наприклад, якщо немає практичного способу перевірити повноту продажів (тобто, за допомогою процедур по суті), може бути потрібним тестування ефективності функціонування заходів контролю; та
- Впливу, який може мати тестування операційної ефективності процедур контролю на обсяг (тобто зменшення) потрібного тестування по суті.

Для того, щоб визначити, чи насправді є доречним внутрішній контроль, окремо або у поєднанні з іншими, потрібне професійне судження.

## ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ

### Згори-донизу та з урахуванням ризику

Підхід аудитора до розуміння внутрішнього контролю має бути згори донизу. Першим кроком є визначення відповідних ризиків на рівні суб'єкта та операційних ризиків, а потім визначення, чи відповідними є дії управлінського персоналу у відповідь на ці ризики.

Глибоке розуміння процедур контролю на рівні суб'єкта забезпечує важливу основу для оцінки відповідних процедур контролю над фінансовою звітністю на рівні операцій (бізнес-процесів). Наприклад, якщо є слабкий контроль над цілісністю даних на рівні суб'єкта, це вплине на надійність всієї інформації, яка створюється такими системами як продажі, закупівлі та заробітна плата

### Приклад

Підхід згори донизу з урахуванням ризику до розуміння внутрішнього контролю включає:

- Визначення бізнес-процесів (у тому числі бухгалтерської) для кожного значного залишку на рахунку;
- Визначення для кожного виявленого процесу, чи можуть мати місце суттєві викривлення у фінансовій звітності, або чи існують інші фактори, які можуть зробити його доречним; та
- Залишення за рамками аудиту тих процесів і процедур контролю, які не є доречними.

Наприклад, компанія з виробництва печива може мати наступні процеси, які управляють показниками виручки від реалізації:

- Головна система замовлень на продаж фіксує деталі та просування кожного замовлення, отриманого за телефоном. Вона обліковує до 70% обсягу продажів.
- "Продажі з вікна" мають місце, коли клієнти купують зламане печиво у невеликому магазинчику на задній стороні виробничого об'єкта. Вони обліковують до 2% обсягу продажів.
- Інтернет-продажі — замовлення розміщуються он-лайн та оплачуються за допомогою кредитної карти; вони становлять 28% продажів.
- Система обліку фіксує деталі всіх видів продажів.

У цій ситуацій, продажі з вікна навряд чи призведуть до суттєвих викривлень у фінансовій звітності і тому можуть бути залишені за рамками аудиту. Проте, перш ніж прийняти це рішення, було б розумним або:

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ** *(продовження)*

- Зробити запит про наявність процедур контролю над вікном продажів, щоб впевнитися, що всі такі продажі обліковуються та що немає навмисного дроблення печива для продажі за зниженими цінами пов'язаним особам; або
- Виконати аналітичний огляд продажів з метою отримання впевненості, що продажі через вікно не відхиляються від очікуваних 2% обсягів реалізації.

## *11.9 Приклад—Ідентифікація доречних процедур контролю*

Детальну інформацію про навчальні приклади дивись Том 2, Глава 2—Вступ до навчальних прикладів.

Оскільки не всі бізнес-процеси та процедури контролю доречні для аудиту, важливо розуміти, які ділянки фінансової звітності та заходи контролю можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність.

Визначення ділянок фінансової звітності та пов'язаних бізнес-процесів, які знаходяться в межах охоплення аудиторською перевіркою, передбачає використання загальної суттєвості в якості орієнтира для визначення:

- Які ділянки фінансової звітності є, або можуть бути, суттєвими; та
- Які заходи контролю на рівні суб'єкта господарювання і на рівні бізнес-процесів є доречними.

Несуттєві залишки, операції, бізнес-процеси і заходи контролю, у яких швидше за все немає суттєвих викривлень, можуть бути залишені без подальшого розгляду в ході аудиту. Однак, до виключення їх з масштабів аудиту, розгляньте наступні питання:

- Можлива акумуляція несуттєвих викривлень, які могли б, сукупно, зрости до суттєвого викривлення; та
- Чи є ділянка фінансової звітності заниженою внаслідок шахрайства або помилки.

## Приклад A—Дефта Меблі, Інк.

| Виявлені поширені ризики | Визначити будь-які процеси, спрямовані на послаблення ризиків |
|---|---|
| Заходи контролю на рівні суб'єкта та загальні процедури контролю ІТ | Щорічний цикл бізнес-планування, щомісячні наради управлінського персоналу/власника, в тому числі огляд фінансової звітності, бюджети ІТ, щоденна участь управлінського персоналу в операціях |
| Грошові кошти і еквіваленти | Дебіторська заборгованість, процес отримання грошових надходжень, інвестиції у короткострокові (від 30 до 60 днів) депозити в банках, банківські рахунки та управління грошовими коштами |
| Торгова та інша дебіторська заборгованість | Виручка, дебіторська заборгованість, процес надходжень, оцінка простроченої заборгованості, продаж активів |
| Запаси | Закупівлі, кредиторська заборгованість, процес здійснення платежів, управління запасами, інвентаризація, оцінка застарілих запасів |
| Нерухоме майно, механізми й устаткування | Закупівлі, кредиторська заборгованість, процес здійснення платежів, розрахунок амортизації, капіталізація активів, продаж активів |
| Заборгованість перед банком | Дебіторська заборгованість, процес отримання надходжень, банківські рахунки, та управління грошовими коштами |
| Торгова та інша кредиторська заборгованість | Закупівлі, кредиторська заборгованість, нарахування заробітної плати, процес здійснення платежів, розрахунок амортизації, капіталізація або активи |
| Заборгованість з податку на прибуток | Розрахунок резерву податку на прибуток |
| Процентна позика | Фінансові витрати, процес звірки банківських рахунків |
| Капітал і резерви | Емісія/викуп капіталу, дивіденди |
| Обсяг продажу | Виручка, дебіторська заборгованість, процес отримання надходжень (у тому числі продаж відходів за готівковий рахунок, продажі через Інтернет, продажі за каталогом та індивідуальні замовлення на продаж) |
| Вартість реалізованих товарів | Закупівлі, кредиторська заборгованість, нарахування зарплати, процес здійснення платежів, коригування запасів |
| Торгівельні витрати (витрати на збут) | Закупівлі, кредиторська заборгованість, нарахування зарплати, процес здійснення платежів. |
| Адміністративні витрати | Закупівлі, кредиторська заборгованість, нарахування зарплати, процес здійснення платежів. |
| Амортизація | Розрахунки зносу і амортизації |
| Фінансові витрати | Фінансові витрати, процес звірки банківських рахунків |

**Виконано:** FJ **Дата:** Лютий 18, 20X3

**Виконано:** LF **Дата:** Березень 5, 20X3

## Приклад B—Кумар & Ко.

**Пам'ятка до файлу: Визначення суттєвих ділянок фінансової звітності (ОФЗ) та процесів, які підлягають вивченню**

**Рівень суб'єкта та загальні процедури ІТ**

- Радж кожного періоду готує для банку річний бюджет.
- Радж щокварталу спілкується з менеджером банку при поданні до банку фінансової звітності.
- Радж зазвичай розглядає ці питання з Сюраєм і Джавадом, тому що Дефта є акціонером, але й тому, що Радж цінує їх внесок та знання Джаважом бухгалтерського обліку і фінансів.

Немає формальної структури ІТ або процесу. Радж вирішує, яке програмне та апаратне забезпечення підлягає заміні в міру необхідності. Хоча Радж забезпечує, що Рубі робить резервне копіювання даних бухгалтерського обліку кожного тижня, немає плану аварійного відновлення або задокументованих процесів ІТ.

**Суттєві ділянки фінансової звітності**

За винятком грошових коштів та їх еквівалентів, які коливаються від періоду до періоду, всі ОФЗ у фінансовій звітності є суттєвими за своїми масштабами. Тому, наступні бізнес-процеси повинні бути розглянуті в рамках нашого аудиту:

| Бізнес процеси | Суттєві ділянки фінансової звітності, на які здійснюється вплив |
|---|---|
| Дебіторська заборгованість/надходження | Дохід, торгівельна & інша дебіторська заборгованість, грошові кошти та їх еквіваленти |
| Оцінка простроченої дебіторської заборгованості | Дебіторська заборгованість & витрати по сумнівних боргах |
| Процес реалізації (продажі за готівковий розрахунок, замовлення на продаж) | Дохід |
| Закупки, кредиторська заборгованість, платежі | Торгова & інша кредиторська заборгованість, основні засоби, запаси, категорії витрат звіту про фінансові результати |
| Зарплата | Витрати на оплату праці |
| Податки до сплати та переказ | Доходи, заробітна плата, і податки з продажів |
| Оцінка запасів і управління запасами | Закупки і запаси |
| Звірки банківських рахунків | Грошові кошти та їх еквіваленти, процентні позики, витрати на відсотки |
| Розрахунок зносу і амортизації | Нерухомість, майно і обладнання та витрати знецінення/амортизації |

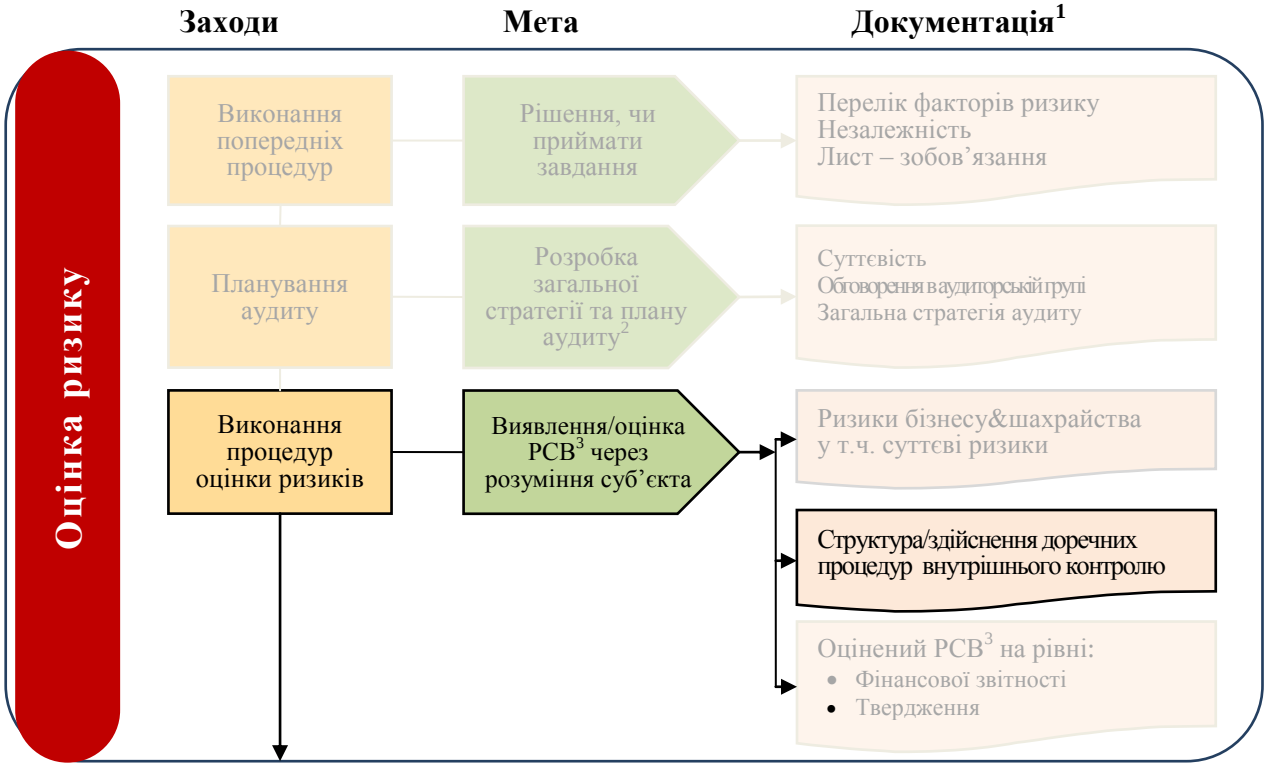
**Виконано:** FJ **Дата:** Лютий 18, 20X3

**Виконано:** LF **Дата:** Березень 5, 20X3

# 12. Оцінка внутрішнього контролю

| Зміст глави | Застосовні МСА |
|---|---|
| Рекомендації щодо чотирьох ключових етапів оцінки розробки і реалізації контролю та документального оформлення результатів. | 315 |

*Схема 12.0-1*




**Примітки:**

1. Зверніться до МСА 230 для більш повного переліку необхідної документації
2. Планування (МСА 300) - це постійний та ітеративний процес протягом аудиту
3. РСВ = ризик суттєвого викривлення.

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 315.13 | При отриманні розуміння заходів контролю, які є доречними для аудиту, аудитор повинен оцінити структуру цих заходів контролю та визначити, чи були вони впроваджені, шляхом виконання процедур на додаток до запиту персоналу суб'єкта господарювання. (Див: Пар. Д66-А68) |
| 315.29 | Якщо аудитор визначив, що існує значний ризик, аудитор повинен отримати розуміння заходів контролю суб'єкта, в тому числі заходів з контролю, доречних для цього ризику. (Див: Пар. Д124-А126) |
| 315.32 | Аудитор повинен включити в аудиторську документацію:<br>(а) Обговорення в групі з завдання, якщо вимагається параграфом 10, та значні прийняті рішення;<br>(б) Основні елементи розуміння, отриманого стосовно кожного з аспектів суб'єкта та його середовища, визначеного в параграфі 11 та кожного компонента внутрішнього контролю, визначеного в параграфах 14-24; джерела інформації, з якої було отримано розуміння; та виконані процедури оцінки ризику;<br>(в) Виявлені і оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень, як вимагається параграфом 25; та<br>(г) Виявлені ризики та пов'язані з ними процедури контролю, про які аудитор отримав розуміння, в результаті вимог параграфів 27-30. (Див: Пар. Д131-А134) |

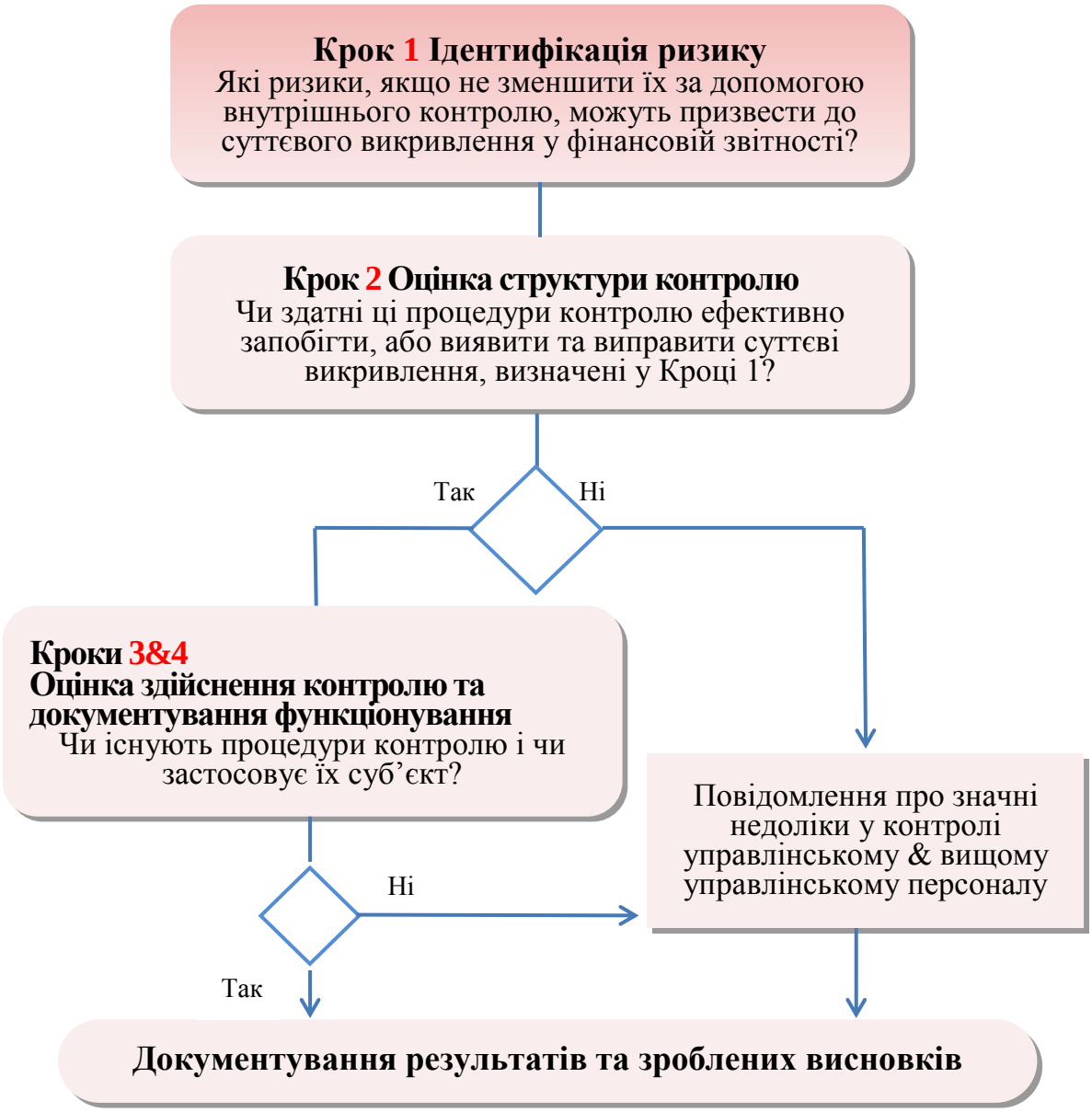
## *12.1 Огляд*

Незалежно від того, чи були зрештою виконані тести процедур контролю для збору аудиторських доказів, все ж аудитору необхідно у кожному завданні оцінити структуру і застосування контролю. Це включає процес, що складається з чотирьох етапів, які можна підсумувати наступним чином.

*Схема 12.1-1*

| | **Опис** |
|---|---|
| **Крок 1**<br>**Які ризики вимагають послаблення?** | Визначити ризики суттєвого викривлення (бізнес-ризики та ризики шахрайства), чи є вони широко поширеними ризиками, що впливають на всі твердження, або обмеженими ризиками, які впливають на специфічні ризики, які впливають на окремі ділянки фінансової звітності. |
| **Крок 2**<br>**Чи зменшують ризик заходи контролю, розроблені управлінським персоналом?** | Визначити, які бізнес-процеси запроваджені (якщо такі є).<br>• Провести інтерв'ю персоналу, з метою визначення того, які процедури контролю зменшують ризики, ідентифіковані вище у **Кроці 1**.<br>• Проаналізувати результати і оцінити, чи насправді процедури контролю зменшують ризики.<br>• Повідомити про будь-які значні недоліки, виявлені у внутрішньому контролі суб'єкта управлінському та вищому управлінському персоналу.<br>У великих підприємствах цей крок може потребувати посилання або підготовки певного документування системи (дивись **Крок 3** нижче), щоб забезпечити певний контекст щодо функціонування деяких процедур контролю. |
| **Крок 3**<br>**Чи функціонують процедури контролю, спрямовані на пом'якшення чинників ризику?** | Спостерігати або перевірити функціонування доречних процедур внутрішнього контролю для забезпечення того, що вони дійсно були запроваджені. Зверніть увагу, що запитів управлінському персоналу недостатньо для оцінки фактичного застосування відповідного контролю.<br>Цей крок часто може бути об'єднаним з **Кроком 2**. |
| **Крок 4**<br>**Чи було задокументовано функціонування відповідних процедур контролю?** | Цей крок може складатися з простого опису основних процесів (підготовленого управлінським персоналом суб'єкта або аудитором), у якому йдеться про функціонування виявлених доречних процедур контролю.<br>Ця документація *не* повинна включати:<br>• Детального опису бізнес-процесу чи документообігу у суб'єкта; або<br>• Внутрішнього контролю, якій може існувати, але не стосується аудиту. |

*Схема 12.1-2*




**Примітка:** Незалежно від того, наскільки добре організовано та запроваджено контроль, він може надати тільки обґрунтовану впевненість щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансової звітності у зв'язку з певними властивими обмеженнями. Вони описані нижче.

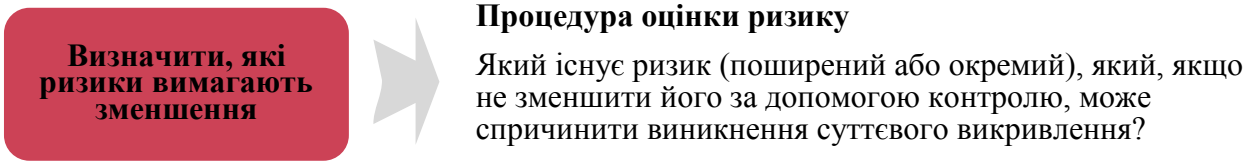
*Схема 12.1-3*

| | Опис |
|---|---|
| **Обмеження внутрішнього контролю** | • Людські судження і просто людські помилки.<br>• Обхід внутрішнього контролю шляхом змови двох або більше людей.<br>• Невідповідне подолання внутрішнього контролю управлінським персоналом, наприклад, зміна умов договору купівлі-продажу або анулювання кредитного ліміту клієнта. |

У Главі 11, Том 2, розглядається необхідне розуміння внутрішнього контролю. У Главі 5, Том 1, розглядається характер внутрішнього контролю і наведено докладний опис п'яти складових внутрішнього контролю.

## *12.2 Крок 1— Які ризики вимагають послаблення?*

*Схема 12.2-1*




Перш ніж аудитор починає документувати процедури контролю, які можуть існувати, першим кроком є виявлення та оцінка значних та інших присутніх чинників ризику. В іншому випадку, оцінка внутрішнього контролю буде проходити без розуміння, які саме ризики повинні бути пом'якшені за допомогою внутрішнього контролю.

Ідентифікація ризиків була розглянути в Томі 2, Глава 8. Ризики, що потребують пом’якшення, можуть бути поширеними, які стосуються багатьох ділянок та тверджень фінансової звітності, або окремими, які стосуються конкретних ділянок та тверджень фінансової звітності.

В наступній схемі наведені деякі типові джерела ризику і типи контролю, які могли б послабити ці ризики.

*Схема 12.2-2*

| Що може бути неправильним? | Джерела ризику | Пом’якшуючий контроль |
|---|---|---|
| **Недостовірна фінансова звітність** *(поширені ризики)* | Зовнішні галузеві чинники<br>Характер суб’єкта<br>Облікові політики<br>Цілі і завдання<br>Показники діяльності<br>Шахрайство | Процедури контролю і процеси на рівні суб’єкта<br>Загальні процедури контролю ІТ<br>Операційні процедури контролю |
| **Викривлення, що виникають з підготовки фінансової звітності** *(поширені ризики)* | Облікові оцінки<br>Резерви<br>Облікові політики<br>Використання таблиць<br>Незвичайні операції<br>Журнальні проводки, звірки<br>Інформація,яку необхідно розкрити у фінансовій звітності | Процедури контролю на рівні суб’єкта<br>Загальні процедури контролю ІТ<br>Операційні процедури контролю |
| **Операції не обробляються або реєструються неточно** *(конкретні ризики)* | Ідентифікація/запис санкціонованих операцій<br>Класифікація операцій<br>Оцінка, відсічення<br>Збереженість активів | Операційний контроль<br>Процедури контролю прикладних програм ІТ<br>Деякі окремі процедури контролю на рівні суб’єкта |

Коли підготовлено перелік чинників ризику за бізнес-процесами, може бути корисним (але не обов'язково):

- Виключити будь-які чинники ризику, які навряд чи призведуть до суттєвих викривлень навіть якщо він зовсім не був зменшений. Процедури контролю, які спрямовані на таки ризики, не будуть доречними для аудиту;
- Модифікувати формулювання чинників ризику, щоб зробити їх відповідними для даної особи;
- Переконатися, що всі відповідні твердження були розглянуті; та
- Розглянути, чи є будь-які додаткові ризики (на рівні суб'єкта та рівні операцій), які можуть призвести до суттєвих викривлень, якщо не будуть послаблені.

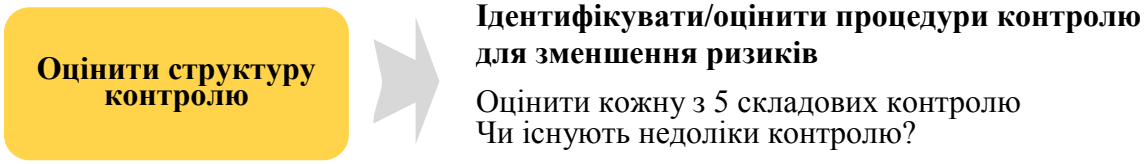
**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Деякі організації можуть використовувати систему внутрішнього контролю (наприклад, опубліковану Комітетом спонсорських організацій Комісії Тредуея (COSO)), яка забезпечує загальні переліки цілей внутрішнього контролю та процедур внутрішнього контролю. Якщо в аудиторській перевірці використовується такий інструмент, мають бути виконані ті ж кроки, що описані вище:

- Видалити цілі контролю (або чинники ризику), які малоймовірно призведуть до суттєвих викривлень навіть за відсутності внутрішнього контролю;
- Додати будь-які інші додаткові цілі контролю (чинники ризику), які можуть мати наслідком суттєві викривлення для суб'єкта, якщо не будуть послаблені; та
- Визначити ділянки та твердження фінансової звітності, що перебувають під впливом чинників ризику.

## *12.3 Крок 2—Процедури, розроблені управлінським персоналом, знижують ризик?*

*Схема 12.3-1*




Оцінка того, чи належним чином було розроблено контроль управлінським персоналом, включає оцінку того, чи насправді виявлені процедури контролю (окремо або у поєднанні з іншими процедурами контролю) будуть пом'якшувати чинник ризику. Це передбачає розгляд, чи здатна процедура(и) контролю ефективно:

- Запобігати, в першу чергу, виникненню суттєвих викривлень; або
- Виявляти та виправляти суттєві викривлення після того, як вони відбулися.

Рекомендується, щоб оцінка структури контролю починалася з поширених процедур контролю. Процедури контролю цього типу формують життєво важливу основу для оцінки структури і функціонування конкретних (операційних) процедур контролю.

На даний момент, деякі аудитори (особливо при аудиті великих і більш складних суб'єктів господарювання) можуть вважати корисним отримати певну інформацію, краще підготовлену суб'єктом, яка описує бізнес-процеси, документообіг підприємства й існування процедур контролю. Проте, це не є спеціальною вимогою МСА.

Є два найпоширеніших способи протиставити процедури внутрішнього контролю чинникам ризику (або цілям контролю), які вони призначені послабити. Для цілей цього Посібника ці підходи були названі:

- Підхід «один ризик до багатьох процедур контролю»; та
- «Багато ризиків до багатьох процедур контролю».

### *Один-Ризик-до-Багатьох процедур контролю*

Згідно з цим підходом, кожен чинник ризику розглядається окремо. Виявляються всі процедури контролю, які спрямовані на цей конкретний чинник ризику. Цей підхід особливо корисний для відображення відповідності поширених (на рівні суб'єкта) чинників ризику процедурам контролю. Підхід проілюстрований нижче.

*Схема 12.3-2*

| Ризик/Ціль контролю | Твердження | Послаблюючі процедури контролю |
|---|---|---|
| 1. Чинник ризику | П | 1. Процедура контролю A<br>2. Процедура контролю B<br>3. Процедура контролю C<br>4. Процедура контролю D |
| 2. Чинник ризику | ІТ | 1. Процедура контролю E<br>2. Процедура контролю F<br>3. Процедура контролю G<br>4. Процедура контролю H |
| 3. Чинник ризику | Т | 1. Процедура контролю I<br>2. Процедура контролю J<br>3. Процедура контролю K<br>4. Процедура контролю L |
| 4. Чинник ризику | ПТ | 1. Процедура контролю M<br>2. Процедура контролю N<br>3. Процедура контролю O<br>4. Процедура контролю P |

Цей підхід "один ризик до багатьох процедур контролю" часто використовується для зображення на карті всіх типів контролю, включаючи операційний контроль. Проте, у зв'язку з тим, що одна процедура операційного контролю часто може звертатися до більше ніж одного ризику (і, отже, повторюватися багато разів у цьому підході), як правило, більш ефективним для операційного контролю вважається матриця багато-до-багатьох (дивись Схема 12.3-4).

У наступному прикладі показано, як може працювати підхід "один ризик-до-багатьох процедур контролю". Метою середовища контролю є необхідність створення і підтримки управлінським персоналом, під наглядом вищого управлінського персоналу, культури чесності і етичної поведінки. Ця мета, визначена чинником ризику, може означати, що управлінський персонал не створив або не підтримує культуру чесності і етичної поведінки.

Деякі процедури контролю, які управлінський персонал може розробити і запровадити з метою усунення цього масштабного ризику, можуть включати:

- Управлінський персонал постійно демонструє, через слова та дії, прихильність до високих етичних стандартів;
- Управлінський персонал усуває або зменшує стимули чи спокуси, які можуть спричинити участь персоналу в нечесних або неетичних вчинках;
- Кодекс поведінки або подібний йому, який визначає очікувані стандарти етичної і моральної поведінки;
- Працівники чітко розуміють, яка поведінка є прийнятною та неприйнятною, та знають, що робити, коли вони стикаються з неналежною поведінкою; та
- Працівники завжди притягуються до дисциплінарної відповідальності за неналежну поведінку.

Аудитору спочатку слід прочитати назву ризику чи мети контролю, а потім визначити, можливо за допомогою переліку, подібного до вищенаведеного, які, якщо є, існують процедури контролю для зменшення ризику. Підсумкова документація може мати наступну форму.

**Примітка:** Стовпчик "структура контролю" описує кроки, які аудитор може здійснити для оцінки структури контролю.

*Схема 12.3-3*

| Складова внутрішнього контролю (ВК) | Фактор ризику | Виявлений контроль | Структура контролю |
|---|---|---|---|
| Середовище контролю | Немає наголосу на чесності або етиці. | *Кодекс поведінки підписується працівниками кожного року та його виконання забезпечується за допомогою дисциплінарних заходів до персоналу.* | *Прочитано Кодекс, і він підкреслює необхідність чесності та етики.* |
| | Можуть бути найняті некомпетентні працівники | *Від працівника вимагаються знання і навички, визначені для кожної посади.* | *Перевірені кваліфікаційні вимоги для ключових посад, в тому числі бухгалтерських, і вони здаються прийнятними.* |
| Оцінка ризику | Управлінський персонал часто здивується передбаченим подіям | *Бізнес-ризики ідентифікуються і оцінюються кожного року під час бізнес-планування.* | *Перевірено бізнес план – ризики були виявлені, оновлені і оцінені.* |

Після ідентифікації процедур контролю аудитору слід застосувати професійне судження, щоб зробити висновок, чи адекватною є структура контролю для спрямування на чинник ризику.

При формулюванні висновку щодо середовища контролю, МСА 315.14 вимагає від аудитора оцінити:

- Чи створив і чи підтримує управлінський персонал, під наглядом вищого управлінського персоналу, культуру чесності та етичної поведінки;
- Чи забезпечують сильні сторони середовища контролю сукупно відповідну основу для інших компонентів внутрішнього контролю, та чи не нівелюються ці інші складові недоліками у середовищі контролю.

Цей висновок може бути використаним в якості загального висновку аудитора щодо контролю на рівні суб’єкта. Він також матиме великий вплив на оцінку аудитором ризику на рівні фінансової звітності.

### *Багато-Ризиків-До-Багатьох процедур контролю*

Для конкретних і операційних ризиків, найбільш загальним підходом до оцінки структури контролю є використання так званої «матриці структури контролю». Ці матриці дозволяють аудитору з першого погляду побачити:

- Різноманітні зв'язки, які існують між ризиками і процедурами контролю;
- Де саме внутрішній контроль є сильним;
- Де саме внутрішній контроль є слабким; та
- Ключові процедури контролю, які спрямовані на багато ризиків/тверджень і можуть бути протестовані на операційну ефективність.

Приклад простої матриці структури контролю ілюструється нижче.

*Схема 12.3-4*

| Процес = Продажі | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **Суттєві чинники ризику** | | **Ризик A** | **Ризик B** | **Ризик C** | **Ризик D** | **Ключові процедури контролю** |
| | **Твердження** | **П** | **ІТ** | **ТП** | **ПІ** | |
| Процедури контролю | *Компонент внутрішнього контролю* | | | | | |
| Процедура #1 | *Середовище контролю* | D | | | | |
| Процедура #2 | *Інформаційні системи* | | D | | | |
| Процедура #3 | *Заходи контролю* | P | P | | P | Так |
| Процедура #4 | *Моніторинг* | D | | | | |
| Процедура #5 | *Заходи контролю* | | P | | P | Так |
| Процедура #6 | *Заходи контролю* | | | | | |
| Процедура #7 | *Інформаційні системи* | D | D | | D | |
| **Чи належною є організація контролю? Тобто, чи будуть ідентифіковані процедури контролю послаблювати чинники ризику?** | | Так | Так | Ні | Так | |

Ключ:

P = Контроль з метою попередження

D = Контроль з метою виявлення і виправлення

**Примітка:** Наведена вище матриця містить наступну інформацію:

- Чинники ризику, які, якщо їх не пом'якшити, можуть призвести до суттєвих викривлень у фінансовій звітності;
- Твердження, на які впливають чинники ризику; та
- Там, де процедура внутрішнього контролю на матриці

перетинається з ризиком, це позначається або як попереджувальна процедура (P) або як процедура, що виявляє (D) а потім виправляє викривлення після його виникнення.

Така матриця може також бути розширена за рахунок включення іншої інформації, в тому числі:

- Частота, з якою здійснюється контроль, наприклад, постійно, щотижня або щомісяця;
- Чи є контроль ручним або автоматизованим; та
- Очікувана надійність внутрішнього контролю за певний період часу. Це може включати, наприклад, оцінку компетентності (і незалежності від інших функцій) особи, яка здійснює контроль, чи здійснюється контроль своєчасно, та будь-яку історію виникнення помилок.

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

**Багаторазові процедури контролю**

Зверніть увагу на те, що будь-яка окрема процедура контролю сама по собі навряд чи зможе послабити ключовий чинник ризику. Часто, для зменшення фактору ризику буде необхідним поєднання заходів контролю, діючих разом з іншими компонентами внутрішнього контролю (наприклад, середовищем контролю).

**Починайте з ризиків**

Уникайте намірів скласти список всіх відомих процедур контролю, а потім зіставити їх з ризиками. Спочатку ризики, потім – процедури контролю для їх зменшення. Більш ефективним є розгляд по черзі кожного ризику (або мети контролю), а потім визначення, які існують процедури контролю для вирішення такого ризику. Після того, як буде визначено достатньо процедур контролю, спрямованих на вирішення ризику, немає сенсу витрачати час на виявлення будь-яких додаткових процедур контролю.

Співставлення процедур контролю з ризиками не тільки допомагає оцінити структуру контролю, але і визначити основні процедури контролю (щодо відповідних тверджень), які потенційно можуть бути перевірені. Це також допоможе аудитору визначити недоліки контролю, які можуть вимагати:

- Своєчасного повідомлення управлінському і вищому управлінському персоналу про значні недоліки для прийняття коригувальних заходів; та
- Розробки належної аудиторської відповіді.

Матриця структури контролю (дивись Схему 12.3-4) може бути використана для ідентифікації як сильних сторін, так і недоліків контролю. Цей процес описується нижче.

*Схема 12.3-5*

| Виявити | Характеристика—Використання матриці структури контролю |
|---|---|
| **Недоліки внутрішнього контролю** | Розгляньте кожен стовпчик з ризиком (у матриці структури контролю вище), щоб побачити, які існують процедури внутрішнього контролю для зменшення ризиків. Якщо існує достатньо процедур контролю, немає недоліків контролю.<br><br>Якщо мало або зовсім немає процедур внутрішнього контролю для пом'якшення ризиків, може існувати значний недолік внутрішнього контролю. Зверніться до Ризику С в матриці, де виявлено існування значного недоліку. У цьому випадку аудитору слід:<br><br>• Запитати про існування будь-яких інших процедур внутрішнього контролю або компенсаційних процедур внутрішнього контролю. Якщо таких не існує, може мати місце значний недолік, що має бути доведено до управлінського та вищого управлінського персоналу якомога швидше для вжиття заходів з виправлення становища; та<br><br>• Розглянути, які подальші аудиторські процедури можуть бути необхідні для реагування на визначений ризик.<br><br>Компенсаційним контролем можуть бути заходи, які непрямо впливають на чинник ризику. Наприклад, ризик відвантаження товарів без виставлення рахунків за них може бути виявленим менеджером з продажу, коли він перевіряє результати продажів в кожному кварталі. Очевидно, такий контроль сам по собі не є достатнім для пом'якшення ризиків. |

| Виявити | Характеристика—Використання матриці структури контролю |
|---|---|
| **Сильні сторони внутрішнього контролю** | Розгляньте інформацію у рядках наведеної вище матриці структури контролю, щоб визначити процедури внутрішнього контролю, які могли б запобігти або виявити та виправити викривлення, котрі виникають з чинників ризику. Зверніть увагу, що процедура контролю 3 в матриці, наведеній у прикладі, розглядає три ризики і три твердження. Це є прикладом типу контролю (часто згадується як ключовий контроль), який, якщо вважається надійним, може бути розглянутим для тестування оперативної ефективності, особливо, якщо це тестування може бути використаним для зменшення інших більш докладних тестів. |

## 12.4 Як ідентифікувати процедури внутрішнього контролю

Процедури контролю, як правило, виявляються за допомогою обговорення (інтерв'ю) з особами, відповідальними за управління ризиком або конкретним процесом. В малих підприємствах це часто буде власник-менеджер або старший менеджер. Типовий підхід для визначення контролю може виглядати наступним чином.

*Схема 12.4-1*

| Заходи | Опис |
|---|---|
| **Виявлення властивих ризиків** | Визначити поширені (на рівні суб'єкта) і конкретні (операційні) ризики, які потребують зменшення через внутрішній контроль з метою запобігання або виявлення та виправлення суттєвих викривлень. |
| **Запитати про процедури внутрішнього контролю, які спрямовані на властивий ризик** *(для кожного чинника ризику, поодинці)* | Запитати у власника-менеджера або відповідальної особи, які саме процедури внутрішнього контролю існують в підприємстві для послаблення кожного конкретного чиннику ризику. Підтвердити документами процедури контролю, згадані у розмові з особою, яку було опитано.<br><br>Коли (на основі професійного судження) було виявлено достатньо процедур контролю для ефективного послаблення ризику, припинить запитувати про інші процедури. Немає необхідності перераховувати всі інші процедури контролю, які можуть існувати для зменшення ризику, якщо це спеціально не вимагається для інших цілей. |
| **Документування результатів** | Визначені процедури контролю можуть бути задокументовані кількома способами. Вони можуть бути вказані під кожним фактором ризику, який вони розглядають, або записані на матриці контролю і пов'язані з усіма різними чинниками ризику, яким вони адресовані.<br><br>Ключем є забезпечення того, що ідентифіковані процедури контролю пов'язані з чинником ризику, який вони були призначені зменшити. Це дає можливість зробити оцінку того, чи насправді виявлені процедури контролю послаблюють ризик. Якщо використовується матриця контролю:<br><br>• Запишіть виявлені процедури внутрішнього контролю безпосередньо в матрицю, і вкажіть (там, де вони перетинаються з ризиком), чи будуть вони запобігати або виявляти і виправляти потенційні викривлення для чинників ризику; та<br><br>• Подумайте, чи може контроль також бути ефективним для пом'якшення інших чинників ризику. Цілком можливо, що деякі процедури внутрішнього контролю дозволять запобігти |

| Заходи | Опис |
|---|---|
| | або виявити ряд чинників ризику.<br>Якщо не було виявлено процедур контролю для вирішення ризику, аудитору слід негайно попередити управлінський персонал про недолік (ймовірно значний), який може бути потрібним усунути. |

## ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ

**Уникайте використання загальних заходів контролю**

Уникайте намірів використовувати загальні списки заходів внутрішнього контролю, які підходять для так званого «типового» підприємства. Списки «стандартних» або «типових» процедур контролю можуть відібрати деякий час для читання та розуміння, і часто є надто складними або просто недоречними для невеликих підприємств. Замість цього, використовуйте їх як джерело довідкової інформації, але тільки за необхідності. Набагато краще задокументувати характер кожного виявленого контролю з використанням власного опису клієнта.

**Одночасне вирішення кількох задач**

Оцінка структури контролю може бути поєднана з документацією контролю (дивись Крок 3 нижче) та перевіркою/спостереженням документів, що підтверджують здійснення контролю (дивись Крок 4 нижче).

Наприклад, якщо ідентифіковано політику, яка встановлює, що незвичайні журнальні проводки не можуть бути зроблені без дозволу, затребуйте побачити фактичну політику (оцінка структури контролю) і деякі журнальні проводки для доказу затвердження (здійснення контролю).

**Керування ризиками**

Багато компаній призначають відповідальність за ризик-менеджмент за процесом (наприклад, продажів або закупок), а не за ступенем ризику. Як результат, може бути ряд важливих чинників ризику, які перебувають поза компетенцією відділів (такими як відділ продажів, відділ закупівель або відділ обліку), і ніхто їх безпосередньо не враховує. Якщо ризики не визначені конкретно і відповідальність за них не покладено на конкретну особу, часто буває, що коли щось піде не так, винного немає. Співробітники можуть звинувачувати один одного, кажучи, щось на кшталт: «Я думав, що ризиком управляє Марія або Джек, або відділ бухгалтерського обліку, інформаційних технології, або відділ продажів», і таке інше.

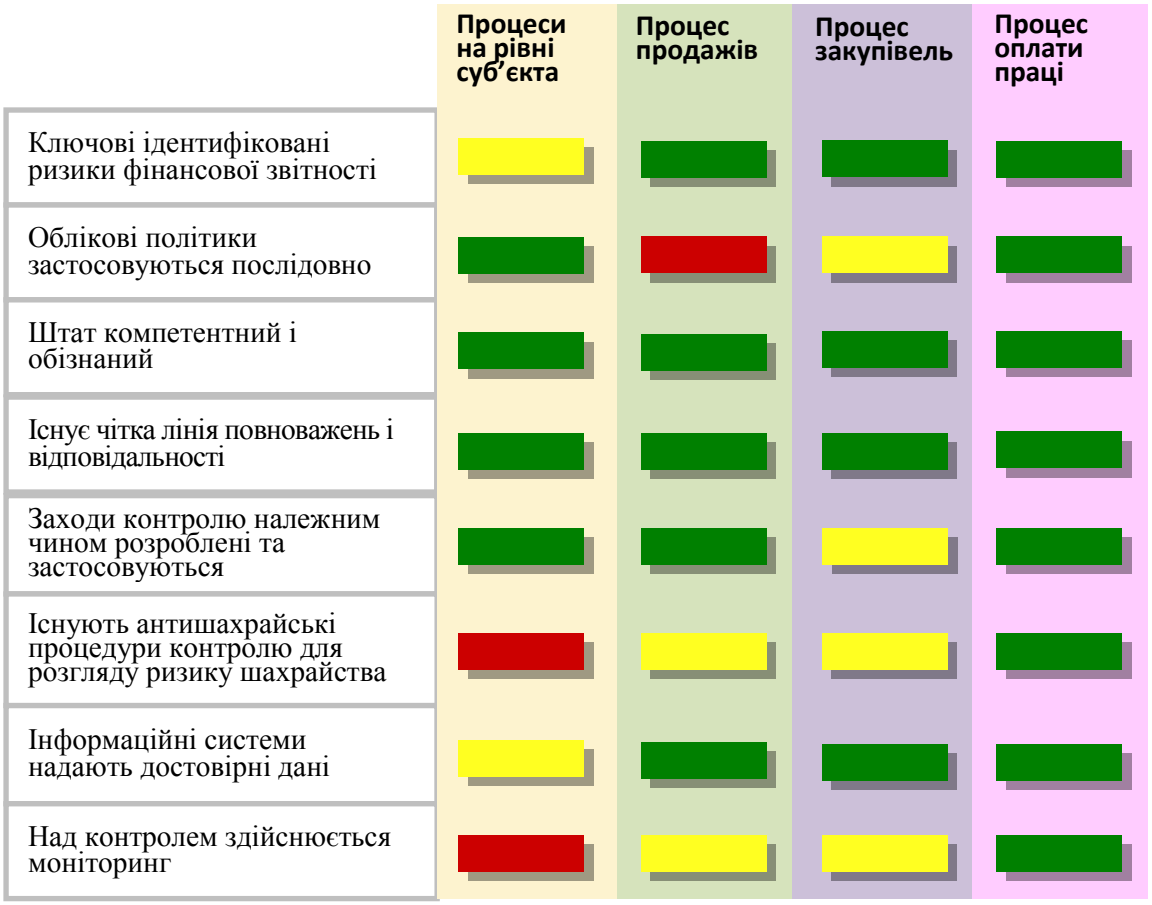
### *Формування висновку щодо структури контролю*

Останнім кроком в оцінці структури контролю є складання висновку щодо того, чи насправді визначені процедури контролю послаблюють конкретний чинник ризику. Це потребує застосування професійного судження. Для кожного відповідного твердження або чинника ризику, візьміть до уваги, чи достатніми є заходи управлінського

персоналу для зменшення ризику суттєвого викривлення до прийнятно низького рівня. Якщо використовується підхід матриці структуру контролю, нижній рядок матриці може бути використаний для документування висновку щодо того, достатні чи ні процедури контролю для послаблення кожного чиннику ризику.

Резюме загальної оцінки контролю (яка розглядає п'ять складових контролю), викладене в наступній схемі.

*Схема 12.4-2*




Ключ:

Зелений = основні ризики належним чином послаблені

Жовтий = можуть існувати деякі проблеми

Червоний = потенційно значний недолік

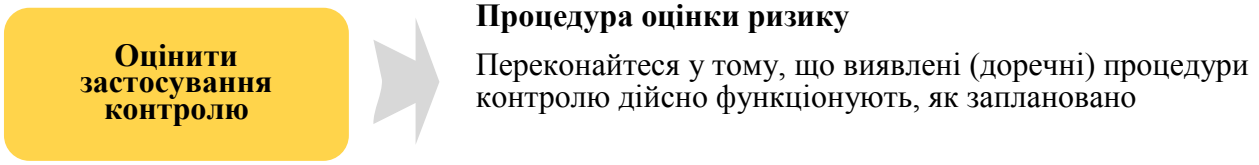
**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Для невеликих підприємств, є ще більш простий спосіб оцінки операційного контролю. По-перше, ідентифікуйте чинники ризику (дивись Крок 1 вище) та твердження, на які вони впливають. Потім, замість співставлення виявлених процедур контролю з кожним індивідуальним чинником ризику, визначте процедури контролю, які спрямовані на твердження, уражені ризиком.

Якщо не виявлено процедур контролю для конкретного твердження, буде необхідним розробити аудиторську відповідь у вигляді процедур по суті. Якщо очікується, що виявлені процедури контролю працюють надійно, аудиторська відповідь може включати тестування відповідних головних процедур контролю. Наприклад, ризик неврахованих продажів спрямований на твердження щодо повноти. Визначення доречних процедур контролю може бути обмежене тими, які спрямовані на твердження щодо повноти в цілому, а не на один конкретний ризик.

## *12.5 Крок 3—Чи функціонують процедури контролю, які послаблюють чинники ризику?*

*Схема 12.5-1*




Одного тільки запиту управлінському персоналу не достатньо для оцінки структури процедур внутрішнього контролю або для того, щоб визначити, чи були вони введені в дію. Це тому, що люди можуть щиро вірити чи сподіватися, що певні заходи контролю існують, коли насправді це не так. Документальний опис процедур контролю (незважаючи на те, наскільки він добрий), які не існують або не працюють, не має ніякої цінності для аудиту.

Деякі з причин для спостереження за внутрішнім контролем в дії є:

**• Зміна процесів**

Процеси змінюються з плином часу внаслідок перегляду або появи нових продуктів або послуг, ефективності у роботі, змін в персоналі, та впровадженні нових прикладних програм IT;

**• Прийняття бажаного за дійсне**

Персонал суб'єкта може пояснити аудитору, як система *повинна* працювати, а не як вона насправді функціонує на практиці; та

**• Відсутність знань**

Деякі аспекти системи можуть бути ненавмисно не помічені при отриманні розуміння внутрішнього контролю.

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Якщо є будь-які сумніви щодо фактичного застосування деяких процедур контролю, виявлених у Кроці 2 вище, не оцінюйте структуру контролю і не документуйте функціонування процедур контролю, доки не буде виконана певна робота для визначення, що вони існують і діють. Крім того, не витрачайте час на оцінку контролю, який навряд чи стосується аудиту або неадекватно організований.

Процедури оцінки ризиків, необхідні для отримання аудиторських доказів щодо застосування контролю можуть включати процедури, перераховані нижче.

*Схема 12.5-2*

| | Опис |
|---|---|
| **Оцінка застосування контролю** | • Запити персоналу суб'єкта;<br>• Спостереження або повторне виконання застосування конкретних процедур контролю;<br>• Перевірка документів і звітів; та<br>• Відстеження однієї або двох операцій через інформаційну систему, доречну для фінансової звітності. Це часто називають формальною перевіркою. |

**Примітка:** Формальна перевірка не є тестом операційної ефективності контролю.

Здійснення процедур контролю свідчить про те, що контроль фактично був у дії на конкретний момент часу. Це не має відношення до ефективності функціонування протягом усього періоду, який перевіряється аудитом.

Докази операційної ефективності (якщо це є частиною запланованої стратегії аудиту) можуть бути отримані через тести процедур контролю, які збирають докази про функціонування контролю протягом періоду часу, наприклад, за рік.

Тільки коли було встановлено, що внутрішній контролю, доречний для аудиту, був належним чином розроблений та застосований, заслуговує розгляду наступне:

- Які саме тести операційної ефективності процедур контролю (якщо є) зменшать необхідність для іншого тестування по суті; та
- Які саме процедури контролю потребують тестування, тому що немає іншого способу отримання достатніх належних аудиторських доказів

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Переконайтеся, що аудиторська група має чітке розуміння різниці між структурою контролю, здійсненням контролю, та тестами контролю. Коротко, це:

**Структура контролю**
Чи було розроблено заходи контролю, які дозволять зменшити властиві ризики?

**Здійснення контролю**
Чи діяли розроблені заходи контролю фактично? Процедури здійснення контролю повинні виконуватися кожного періоду для виявлення будь-яких змін в системі.

**Тести контролю**
Чи ефективно діяли процедури контролю протягом певного періоду часу? Немає вимоги тестувати операційну ефективність контролю, якщо немає альтернативного шляху (наприклад, у високоавтоматизованій і безпаперовій системі) отримати необхідні аудиторські докази. Рішення тестувати операційну ефективність заходів контролю, отже, є предметом професійного судження.

**Не ігноруйте зв'язок між структурою та здійсненням контролю**
Якщо є будь-які сумніви щодо фактичного застосування деяких процедур контролю, виявлених у Кроці 2 вище, не оцінюйте структуру контролю, доки не буде виконана певна робота для визначення, що вони існують і діють. Також, якщо аудитор робить висновок, що структура контролю є неадекватна, немає сенсу продовжувати і оцінювати здійснення контролю. Цілком ймовірно, що вже існує значний недолік.

**Оцінюйте виконання кожного періоду**
Після первинного завдання з аудиту, спочатку оцініть здійснення контролю, щоб визначити, що змінилося. Використайте документацію структури контролю, отриману у попередньому періоді, в якості відправної точки. Якщо виявлено зміни у внутрішньому контролі, обміркуйте, чи продовжують змінені або нові процедури контролю послаблювати чинник ризику, або чи є в даний час нові ризики, які повинні бути зменшені.

## *12.6 Крок 4—Чи було задокументовано функціонування доречних процедур контролю?*

*Схема 12.6-1*

**Документування доречних процедур контролю**

**Задокументуйте дію доречних процедур контролю**

Надайте приклади функціонування процедур контролю з початку до складання фінансової звітності

Метою цього кроку є забезпечити інформацію про функціонування доречних процедур контролю, визначених в Кроці 2 вище. Масштаб необхідного документування визначається професійним судженням.

Підсумкова документація допоможе аудитору:

- Зрозуміти характер, дію (започаткування, обробку, реєстрацію тощо), та контекст (наприклад, хто здійснює контроль, де контроль здійснюється, як часто, та підсумкова документація) виявлених процедур контролю; та
- Визначити, чи надійні процедури контролю та чи ефективно вони працюють. Якщо так, вони можуть бути протестовані в рамках аудиторської відповіді на оцінені ризики. Якщо приймається рішення перевірити ефективність функціонування процедур контролю, ця документація також допоможе аудитору у розробці тесту, наприклад, яку генеральну сукупність використати при відборі вибірки, які характерні ознаки контролю перевірити, хто виконує контроль, та де можуть бути знайдені необхідні документи.

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Документація контролю не повинна бути складною або всеохоплюючою. Аудитор не зобов'язаний документувати весь бізнес-процес, або описувати функціонування будь-якого контролю, який не стосується аудиту.

Деякі з питань, що мають бути враховані при документуванні доречних процедур внутрішнього контролю, визначаються у наступній схемі.

*Схема 12.6-2*

| **Документування доречного внутрішнього контролю** |
|---|
| • Яким чином суттєві операції ініціюються, санкціонуються, реєструються, обробляються і повідомляються;<br>• Перебіг операцій досить докладно, щоб визначити точки, в яких можуть виникнути суттєві викривлення, викликані помилкою або шахрайством; та<br>• Процедури внутрішнього контролю над процесом фінансової звітності на кінець періоду, в тому числі суттєвими обліковими оцінками та розкриттями інформації. |

Найбільш поширеними формами документації, підготовленої управлінським персоналом або аудитором є:

- Текстовий опис, пояснювальна записка;
- Блок-схеми;
- Комбінація блок-схем та опису;
- Анкети та контрольні списки.

Характер і обсяги необхідної документації є предметом професійного судження. Фактори для розгляду включають:

- Характер, розмір і складність суб'єкта господарювання та його внутрішнього контролю
- Наявність інформації від суб'єкта, і
- Методологія аудиту і технологія, яка використовується під час аудиту.

Обсяг документації може також відображати досвід і можливості групи з аудиту. Аудит, який виконується менш досвідченою командою, може потребувати більш докладної документації для надання їм допомоги в отримання відповідного розуміння суб'єкта, ніж командою, яка складається з більш досвідчених людей.

## *12.7 Оновлення документації щодо контролю в наступні періоди*

Аудитор може використовувати документи, складені або отримані у попередньому періоді, при плануванні аудиторської перевірки на наступний період. Це буде включати наступні документи.

Схема 12.7-1

| | Характеристика |
|---|---|
| **Оновлення документації з контролю, складеної у попередніх періодах** | • Візьміть копії робочих документів попереднього періоду щодо процедур контролю за відправну точку для оновлення у поточному періоді. Якщо нічого не змінилося, виконайте оцінку здійснення контролю до оцінки структури. Якщо контроль застосовувався і ризик не змінився, структура буде належною;<br>• Поновіть перелік ризиків, які потребують послаблення за допомогою контролю;<br>• Виявіть зміни у внутрішньому контролі на рівні суб'єкта та на рівні операцій. Це досягається за допомогою процедур, спрямованих на виконання контролю;<br>• Коли виявлено зміни (ризику або контролю), визначте, чи були розроблені і запроваджені нові процедури внутрішнього контролю;<br>• Поновіть зв'язок процедур внутрішнього контролю з відповідним чинником ризику; та<br>• Поновіть висновки щодо ризику контролю. |

Якщо стратегія аудиту включає впевненість у ефективності функціонування певних процедур контролю (наприклад, шляхом тестування контролю) і відбулися зміни у контролі, буде необхідним виконати формальну перевірку операцій, які були оброблені до і після змін.

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

**Зміни у загальних (на рівні суб'єкта) процедурах контролю**

При оновленні документації контролю, ретельно розгляньте зміни у загальних (на рівні суб'єкта) процедурах контролю. Ці зміни можуть мати значний вплив на ефективність інших спеціальних (операційних) процедур контролю, та можуть вплинути на аудиторську відповідь на оцінені ризики. Наприклад, рішення управлінського персоналу найняти кваліфікованого фахівця для підготовки фінансової звітності може значно знизити ризик помилок у фінансовій звітності та покращити ефективність операційного контролю, яка раніше могла бути підірвана. Навпаки, відмова управлінського персоналу замінити некомпетентного ІТ-менеджера або виділити достатні ресурси для вирішення ризиків безпеки ІТ може підірвати інші процедури внутрішнього контролю. У будь-якому випадку, ці зміни можуть викликати значні зміни у відповіді аудитора.

## *12.8 Письмові заяви про внутрішній контроль*

Від управлінського персоналу мають бути отримані письмові заяви, у яких він визнає свою відповідальність за таких внутрішній контроль, який управлінський персонал вважає необхідним для підготовки фінансової звітності, яка не містить суттєвих викривлень, внаслідок шахрайства або помилок.

## *12.9 Приклади—Оцінка внутрішнього контролю*

Детальну інформацію про приклади, дивись Том 2, Глава 2—Вступ до навчальних прикладів.

Наступні витяги з документації внутрішнього контролю надають приклад інформації, яка може бути отримана за допомогою застосування процесу чотирьох кроків, описаного вище.

# Приклад А—Дефта меблі, Інк.

### *Процедури контролю на рівні підприємства*

Ця форма розглядає всі чотири кроки, описані вище. У ній викладені ризики, які мають бути вирішені, і передбачає документування виявлених процедур контролю, як вони працюють та як вони застосовуються.

| Середовище контролю | Контроль існує? | Опишіть характер підтверджуючих документів або заходів управлінського персоналу | Опишіть запити/ спостереження щодо застосування виявлених процедур контролю |
|---|---|---|---|
| **1. Ризик: Не зроблено акценту на необхідності чесності і етичних цінностей.** | | | |
| Можливі процедури контролю *(обрати ті, які застосовуються):*<br>а) Управлінський персонал постійно демонструє, через слова і дії, прихильність високим етичним стандартам. | Так | *Сюрай і керівники постійно підсилюють необхідність дотримання безпеки та етичних стандартів через щоденне спілкування з працівниками.* | *Інтерв'ю двох співробітників, Джона і Амада, які підтвердили.* |
| б) Управлінський персонал усуває або зменшує стимули або спокуси, які можуть спричинити участь персоналу в нечесних або неетичних діях. | Так | *Сюрай прийняв нашу рекомендацію останнього періоду і підготовив кодекс поведінки, в якому викладена очікувана поведінка персоналу.* | *Працівники отримали копії кодексу поведінки і були присутні на зборах 13 Травня, де їм були роз'яснені керівні вказівки.* |
| в) Існує кодекс поведінки або еквівалент, який встановлює очікувані стандарти етичної і моральної поведінки. | Так | *Див відповідь на б) вище.* | *Перевірено кодекс поведінки.* |
| г) Співробітники чітко розуміють, яка поведінка є прийнятною і неприйнятною та знають, що робити, коли вони стикаються з неналежною поведінкою. | Так | *У минулому співробітники були притягнуті до дисциплінарної відповідальності за неналежну поведінку.* | *Сюрай відразу звільняє людей, якщо вони спіймані на крадіжці або діють неетично. Два таких випадки сталися у минулому році серед тимчасових працівників.* |
| ґ) Співробітники завжди несуть дисциплінарну відповідальність за неналежну поведінку. | Так | *Сюрай не потерпить незаконної або неетичної поведінки поміж працівників, клієнтів або постачальників.* | *Помічено, що новий співробітник був швидко звільнений після того, як його спіймали на крадіжці канцелярського приладдя.* |
| д) Інше (поясніть). | Ні | | |

| Середовище контролю | Контроль існує? | Опишіть характер підтверджуючих документів або заходів управлінського персоналу | Опишіть запити/ спостереження щодо застосування виявлених процедур контролю |
|---|---|---|---|
| **2. Ризик: Можуть бути найняті або запрошені некомпетентні працівники** | | | |
| Можливі процедури контролю *(вибрати ті, які застосовуються):* | | | |
| а) Персонал компанії має кваліфікацію та підготовку, необхідні для виконання призначених йому обов'язків. | Так | *Весь персонал проходить навчання і адекватно контролюється.* | *Інтерв'ю двох співробітників, Джона і Амада, які:*<br>*• Чітко розуміють свою роль та відповідальність при відсутності письмового опису роботи.*<br>*• Зазначено, що вони отримують інструкції кожного разу, коли змінюється машина або процес.*<br>*• Отримують похвалу, коли справи йдуть краще, ніж очікувалося, і їм відразу говорять, коли робота не була зроблена добре.* |
| б) Управлінський персонал визначає необхідні знання та навички, необхідні для посади працівника. | Так | *Управлінський персонал кваліфікований у питаннях виробництва, продажів та адміністрування. Раві і Парвін надають консультації по бізнесу, маркетингу та правових питаннях.* | |
| в) Існують посадові інструкції, які ефективно використовуються. | Ні | | |
| г) Управлінський персонал забезпечує працівникам доступ до програм професійної підготовки з відповідних тем. | Ні | | |
| ґ) Підтримуються відповідні рівні комплектування штату для ефективного виконання поставлених завдань. | Так | *Протягом року не було вакансій на будь-яких посадах, які впливають на фінансову звітність.* | |
| д) Початкове і поточне співставлення кваліфікації персоналу з колом його обов'язків. | Ні | | *Опитування адміністративного персоналу (Міреллі і Кліф) показало, що чисельність персоналу залишається постійною протягом періоду.* |
| е) Персонал отримує компенсацію і винагороду за гарну роботу. | Ні | *Працівники заохочуються, коли вони добре виконують роботу.*<br>*Структура бонусів існує тільки для продавців.* | |
| є) Інше (поясніть). | Ні | | |

| **Середовище контролю** | **Контроль існує?** | **Опишіть характер підтверджуючих документів або заходів управлінського персоналу** | **Опишіть запити/ спостереження щодо застосування виявлених процедур контролю** |
|---|---|---|---|
| **3. Ризик: Управлінський персонал має неналежне ставлення до внутрішнього контролю та/або управління бізнес-ризиками.** | | | |
| Можливі процедури контролю (*виберіть ті, які застосовуються*): | | | |
| Управлінський персонал демонструє позитивне ставлення і дії щодо: | | | |
| а) Запровадження і підтримка надійного внутрішнього контролю над фінансовою звітністю (в тому числі над подоланням контролю управлінським персоналом та іншим шахрайством):<br>− Відповідний вибір/ застосування облікових політик,<br>− Процедури контролю над обробкою інформації, та<br>− Поводження з бухгалтерським персоналом. | Так | *Управлінський персонал швидко реагує на рекомендації, які не є дорогими або складними для реалізації, і має серйозне ставлення до внутрішнього контролю.* | *Розглянуто бізнес-план, який включає:*<br>*• Прогноз обсягів продажів та грошових потоків.*<br>*• Очікувані капітальні витрати.*<br>*• Обговорення, яким чином рецесія може вплинути на їх бізнес за обсягами продажів і можливість банкрутства одного постачальника.*<br>*Наші рекомендації, зроблені у листі управлінському персоналу, завжди були прийняті, якщо вони були здійсненні.* |
| б) Управлінський персонал підкреслює необхідність відповідної поведінки для обслуговуючого персоналу. | Так | *Див. коментар вище до ставлення і кодексу поведінки.* | *На основі опитувань працівників (дивись Крок 2), ми робимо висновок, що працівники розуміють, що від них вимагається та які правила мають бути дотримані.* |
| в) Управлінський персонал запровадив процедури для запобігання несанкціонованому доступу до, або знищенню, активів, документів і записів. | Так | | |
| г) Управлінський персонал аналізує бізнес-ризики і вживає відповідні заходи. | Дещо | *Хоча управління ризиком є неформальним, бізнес-ризики обговорюються на зборах керівництва і відображаються в бізнес-плані.* | *Під час нашого інтерв'ю з Джавадом він зазначив, що Сюрай був відкритим до обговорення питань і що він не відчув тиску з метою маніпулювання фінансовою звітністю. За словами Сюрая,* |

| Середовище контролю | Контроль існує? | Опишіть характер підтверджуючих документів або заходів управлінського персоналу | Опишіть запити/ спостереження щодо застосування виявлених процедур контролю |
|---|---|---|---|
| | | | *“Числа такі як вони є, добрі вони цього місяця чи погані”.* |

| **Твердження:**<br>**П=Повнота**<br>**І=Існування**<br>**Т=Точність**<br>**О=Вартісна оцінка** | **Складова внутрішнього контролю:**<br>**СК=Середовище контролю**<br>**ЗК=Заходи контролю**<br>**ІС=Інформаційні системи**<br>**МО=Моніторінг**<br><br>**Типи контролю**<br>**Р=Попередження**<br>**D=Виявлення та виправлення** | **Складова внутрішнього контролю** | **Чинники ризику: що може бути неправильним** | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | **Грошові надходження частково або зовсім не враховані в обліку** | **Продажі за готівку враховані частково або не обліковуються** | **Враховані надходження віднесено до неправильних покупців або рахунків (шахрайства або помилка)** | **Надходження враховані не в тому періоді** | **Прострочена дебіторська заборгованість не відстежується своєчасно** | | | | **Контроль тестувався (Так/Ні)** | **Посилання на робочі документи** |
| **Твердження за чинниками ризику** | | | **ПТІ** | **ПТІ** | **ПТІ** | **ПТІ** | **ТО** | | | | | |
| Для забезпечення розподілу обов’язків Карла готує депозитні сліпи, а Джавад вносить готівку до банку | | **ЗК** | **Р** | | | | | | | | | |
| Коли відкриваються поштові відправлення, на чеках робиться позначка штампом «Тільки для депозиту». Банку надані інструкції не видавати готівку за пред’явленням чеку. | | **ЗК** | **Р** | | | | | | | | | |
| Отримані чеки реєструються, підсумовуються та перевіряються до депонування. | | **ЗК** | **Р** | | | | | | | | | |
| Рахунки більше 90 днів вивчаються Сюраєм та Джавадом. Вжиті заходи документуються. | | **ЗК** | | | | | **D** | | | | | |
| Існують процедури відсічення, які забезпечують облік надходжень у відповідному періоді. | | **ЗК** | | | | **Р** | | | | | | |
| Переліки дебіторської заборгованості по строках виникнення складаються регулярно та щомісяця надаються Сюраю і Джаваду. | | **ІС** | | | | | **D** | | | | | |
| Регулярна перевірка дебіторської заборгованості Сюраєм. Несплачені рахунки порівнюються з умовами оплати. | | **МО** | | | | | **Р** | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |
| Чи зменшують ризик процедури | | | | Ні | Ні | | | | | | | |

| | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| контролю? | | | | | | | | | | | |
| Ключ: Так = Ризик зменшується, П = Дещо зменшується, Ні = Існує суттєвий недолік | | | | | | | | | | | |
| **Виявлені недоліки** | | | | | | | | | | | |
| У зв'язку з тим, що звіти не відсилаються покупцям, існує недолік контролю за тим, що оплата може бути нарахована по кредиту невідповідному клієнту. | | | | | | | | | | | |
| У зв'язку з тим, що більшість продажів у виставковому залі здійснюється за готівку та квитанції надаються за запитом, існує ризик, що не всі продажі будуть відображені в обліку. | | | | | | | | | | | |

### *Контроль бізнес-процесів або операційний контроль*

Наведена вище матриця структури контролю розглядає два з чотирьох кроків. Вона встановлює відповідність операційних ризиків з ідентифікованими процедурами контролю, а також може бути використана для перехресних посилань на роботу по здійсненню контролю.

### *Крок 3—Оцінка здійснення контролю розглядається нижче*

*Витяг з формальної перевірки доходів / дебіторської заборгованості*

Зробіть запити персоналу, який здійснює обробку транзакцій.

Опитані особи:

*Карла* Дата *Лютий 16, 20X3*

*Дамір* Дата *Лютий 17, 20X3*

*Марія Хо* Дата *Лютий 17, 20X3*

| | |
|---|---|
| Опишіть виконані процедури, які мають відношення до транзакції. Розгляньте ініціювання, санкціонування, реєстрацію записи в бухгалтерському обліку та включення у фінансову звітність. | *Система працює, як описано в документації системи. Дивись РД 530, де наведені копії документів, які демонструють дію внутрішнього контролю.*<br>*Проте ми звернули увагу на те, що Марія Хо є новим співробітником та у даний час небагато знає про систему.* |
| Опишіть процес будь-якої передачі інформації від однієї людини (власника процесу) до наступної. | *Існує передача інформації про продажі до системи бухгалтерському обліку. На основі формальної перевірки робиться висновок, що передача працювала добре.* |
| Зверніть увагу на частоту і терміни здійснення процедур внутрішнього контролю. | *Зроблена помітка на матриці структури контролю.* |
| Визначте які-небудь загальні процедури контролю ІТ, необхідні для захисту файлів даних транзакцій і забезпечення належного функціонування програми внутрішнього контролю. | *Загальні процедури контролю ІТ є мінімальними внаслідок невеликого розміру підприємства.* |

| | |
|---|---|
| Задокументуйте процедури, запроваджені для покриття хвороб і відпусток співробітників. Якщо відпустки не бралися в останні 12 місяців, задокументуйте чому. | *Існувала вакансія продавця протягом чотирьох місяців, перш ніж Марію було прийнято на роботу. Це означає, що протягом цього часу був менший поділ обов'язків.* |
| Запитати про масштаб і характер помилок, виявлених в минулому періоді. | *Більшість помилок було зроблено внаслідок неправильного встановлення цін, що здебільшого є ручним процесом у даний час.* |
| Запитати, чи була яка-небудь особа змушена відхилитися від документованих процедур. | *Одне прохання менеджера з продажів про значне зниження ціни на спальний гарнітур для приятеля, було відмовлено.* |

***Крок 4—Документація контролю розглядається нижче.***

*Витяг з документації бізнес-процесу з використанням оповідального підходу — Дефта, Інк.*

Примітка: процедури контролю наведені жирним штифтом.

**Бізнес-процес—**Система дохід/дебіторська заборгованість/надходження

**Договори купівлі-продажу**

Договори купівлі-продажу для роздрібних і спеціалізованих замовлень підготовлюються Арджаном, тому що вони передбачають значну роботу. Контракти оформлюються за шаблоном, який містить розрахункові обсяги, види меблів, спеціальні вимоги, а також **стандартні** умови поставки і умови оплати. Платіжні умови і положення можуть змінюватися залежно від клієнта. На всі індивідуальні замовлення вимагається завдаток у розмірі 15%, він враховується як дохід у момент продажу.

Всі контракти **перевіряються і підписуються на затвердження** Сюраєм до того, як передаються замовнику для підписання. Коли контракт **підписаний клієнтом,** замовлення вводиться в систему обліку, яка автоматично присвоює замовленню **порядковий номер.** Коли замовлення готове до відправки, готується відвантажувальний документ, вводиться у систему та порівнюється з замовленням. У цей час Карла виписує рахунок-фактуру в системі обліку, яка автоматично присвоює рахунку **порядковий номер**. Є суворе правило, що жодна поставка не може бути зроблена без введення номеру відвантажувального документу в систему. Після цього система може відстежувати, які замовлення були виконані, а які ще очікують дати поставки.

**Регулярні замовлення на продаж**

Ордери на продаж готуються для кожного замовлення, отриманого і **введеного** в систему бухгалтерського обліку, яка автоматично присвоює ордеру **порядковий номер**. Єдиним винятком є продаж меблів безпосередньо з магазину або інших дрібних предметів, які є наявними.

Всі замовлення на суму більше 500€, або коли продажна ціна є нижче мінімальної ціни продажу, повинні бути **затверджені** Арджаном.

Коли предмети зібрані і готові до відвантаження, Карла готує рахунок, який відсилається клієнту разом з ордером.

Арджан не виконує перевірку кредитоспроможності клієнтів, за виключенням ситуацій, якщо він їх не знає або замовлення є великим. При наданні кредиту, він спирається в основному на свій попередній досвід роботи з клієнтом.

**Продажі через магазин**

Для всіх продажів з магазину, **в момент продажу готуються рахунки-фактури** і вводяться в систему бухгалтерського обліку.

**Система автоматично генерує номер рахунка** для кожного продажу. Рахунки, як правило, віддаються клієнтам.

Більшість продажів через магазин є продажем за готівку, тому кредитний ризик не великий.

**Інтернет-продажі**

Щоденні підсумки продажів через Інтернет завантажуються з веб-сайту Карлою. Вона готує ордера на продаж, які передаються у виробничий підрозділ. У той же час готується рахунок-фактура, яка реєструється як передплачений дохід після того, як отримана оплата. Рахунок з позначкою «сплачено повністю» супроводжує всі відвантажені замовлення, отримані через Інтернет.

**Дебіторська заборгованість**

Карла відкриває всю пошту і виділяє платежі, отримані як завдаток. Джавад, як правило, ходить в банк по дорозі додому і робить депозит. Карла потім вводить платежі в систему бухгалтерського обліку і відносить платіж до вказаного рахунку-фактури.

Джавад готує перелік дебіторської заборгованості за термінами виникнення і подає його Сюраю для розгляду.

Рахунки терміном більше 90 днів виявляються кожного місяця, і на переліку робляться примітки про те, коли клієнт погодився виплатити залишок.

Для клієнтів, які не здійснили платіж більше 90 днів і не домовилися про альтернативний платіж, майбутні продажі здійснюються на базисі «стягнути сплату при доставці».

# Приклад В—Кумар & Ко.

### *Процедури на рівні суб'єкта і загальні процедури ІТ*

Ця форма розглядає всі чотири етапи, описані вище. У неї викладені ризики, які підлягають вирішенню, та передбачено документування виявлених процедур контролю, того як вони працюють та як вони застосовуються.

| **Процедури на рівні суб'єкта** | |
|---|---|
| **Ризики для розгляду** | **Доречні процедури контролю** |
| Середовище контролю:<br>• Не зроблено акценту на важливості/ необхідності чесності і етичних цінностей.<br>• Немає прихильності до компетенції працівників.<br>• Неефективний нагляд з боку вищого управлінського персоналу над управлінським персоналом.<br>• Управлінський персонал має неналежне ставлення до внутрішнього контролю та/або управління ризиками бізнесу.<br>• Неефективна/невідповідна організаційна структура для планування, контролю та досягнення цілей.<br>• Відсутні політики/процедури для забезпечення ефективного управління персоналом. | *Радж постійно повідомляє про необхідність чесності і етичних відносин у щоденному спілкуванні з працівниками та своїми діями.*<br>*Він має серйозне ставлення до внутрішнього контролю—в минулому він виконував рекомендації аудиторів, якщо це було можливо.*<br>*Немає формальної структури управління, але Радж проводить регулярні зустрічі з Сюраєм і Джавадом (Дефта).* |
| Чи послаблюють процедури контролю чинники ризику? | *Так* |
| Опишіть запити/спостереження, зроблені для того, щоб переконатися у здійсненні виявлених процедур контролю. | *Проведено інтерв'ю Рубі, який підтвердив прихильність Раджа до етичного і справедливого поводження з постачальниками і клієнтами.*<br>*Перевірено протокол останніх зборів, який був підготовлений Джавадом.* |
| Оцінка ризику:<br>• Управлінський персонал часто дивується подіями, які раніше не були ідентифіковані/ оцінені або постійно реагує на події, а не планує їх заздалегідь. | *Бізнес-план готується щороку. Радж щомісяця здійснює поточний контроль над грошовими потоками і тенденціями продажів.* |
| Чи послаблюють процедури контролю чинники ризику? | *Так* |
| Опишіть запити/спостереження, зроблені для того, щоб переконатися у здійсненні виявлених процедур контролю. | *Розглянуто копію бізнес-плану, який висвітлює можливий вплив на продажі стану економіки.* |

| **Процедури на рівні суб'єкта** | |
|---|---|
| **Ризики для розгляду** | **Доречні процедури контролю** |
| | *Перевірено папку, яка містить щомісячні звіти про рух грошових потоків, що надаються Раджу. Доведено розгляд їх Раджем за допомогою його коментарів на документах та запропонованих змін.* |
| Ризики фінансової звітності:<br>• Події та умови (крім операцій), суттєві для фінансової звітності, можуть бути не помічені або не зареєстровані;<br>• Слабкий нагляд/контроль над процесом фінансової звітності, журнальними проводками, та підготовкою значних оцінок/розкриттів можуть мати наслідком суттєві викривлення у фінансовій звітності; та<br>• Значні питання, що стосуються фінансової звітності не можуть бути не повідомлені раді директорів або зовнішнім сторонам, таким як банки або регулюючі органи. | *Радж проводить зустрічі з Сюраєм і Джавадом (Дефта) для розгляду фінансової звітності та бізнес-планів.*<br>*Радж розглядає фінансову звітність, але перевіряє журнальні записи, тільки коли у нього є час. (Ризик збільшується через відсутність поділу обов'язків, і надає можливість Рубі заносити до книги непомітно).* |
| Чи послаблюють процедури контролю чинники ризику? | *Ні. Слабкі місця контролю включають ризик подолання управлінським персоналом контролю й відсутність поділу обов'язків в такій невеликій організації.* |
| Опишіть запити/спостереження, зроблені для того, щоб переконатися у здійсненні виявлених процедур контролю. | *Перевірено папку, яка містить щомісячні фінансові показники, що надаються Раджу. Проте, не помічено доказів фактичного розгляду звітності Раджем.* |
| Попередження шахрайства:<br>• Управлінський персонал не враховує або не оцінює виникнення ризиків шахрайства (в тому числі подолання контролю управлінським персоналом). | *Радж тримає готівку і цінності у сейфі. Радж бере участь у кожному етапі операційної діяльності, включаючи виробництво, тому нагляд за всіма операціями мінімізує ризик шахрайства.* |
| Чи послаблюють процедури контролю чинники ризику? | *Ні. Цінності зберігаються у сейфі, але Радж був відсутній майже весь рік, що зменшило ступінь нагляду за управлінським персоналом. Крім того, відомо, що рахівник має особисті фінансові проблеми.* |
| Опишіть запити/спостереження, зроблені для того, щоб переконатися у здійсненні виявлених процедур контролю. | *Перевірено місце збереження готівки і ми переконалися, що ключ від сейфу має тільки Радж.* |

| Загальні процедури контролю ІТ | |
|---|---|
| **Ризик для розгляду** | **Доречні процедури контролю** |
| Ризики для розгляду:<br>• Немає політик/процедур для забезпечення ефективного управління ІТ або нагляду за персоналом ІТ;<br>• Відсутність узгодження між бізнес-цілями, ризиками та планами ІТ;<br>• Є довіра до систем/програм, які неточно обробляють дані, обробляють неточні дані; та<br>• Несанкціонований доступ по даних. Можливе знищення даних, неправомірні зміни, несанкціоновані або неіснуючі операції, або неточна реєстрація операцій. | *Немає політик і процедур ІТ.*<br>*Витрати на ІТ та частина щорічного бюджету щодо капітальних закупок (якщо передбачене).*<br>*Радж забезпечує, що програмне забезпечення оновлюється і що Рубі робить резервне копіювання даних.* |
| Чи послаблюють процедури контролю чинники ризику? | *Так, враховуючи невеликий обсяг операцій.* |
| Опишіть запити/спостереження, зроблені для того, щоб переконатися у здійсненні виявлених процедур контролю. | *Перевірено річний бюджет витрат на ІТ. На цей період не заплановано здійснення великих капітальних придбань.* |

### *Контроль бізнес-процесів або операційний контроль*

Ця форма (доходи, дебіторська заборгованість, надходження) розглядає два з чотирьох етапів процесу. Вона співставляє операційні ризики по твердженнях з ідентифікованими процедурами контролю. Вона також може використовуватися для перехресних посилань на роботу з виконання контролю.

Компанія: Кумар & Ко. Дата кінця періоду: Грудень 31, 20XX

1. Визначте будь-які операційні ризики, які, якщо не контролюються, можуть призвести до суттєвих викривлень у фінансовій звітності.

| | **Крок 1: Визначити ризики суттєвого викривлення** (викреслити ризики з наведених нижче, які є несуттєвими) | **Ризики тверджень** | **Крок 3: Аудиторська відповідь** | |
|---|---|---|---|---|
| | | | (опишіть або зробіть посилання на план аудиту) | **Посилання на РД.** |
| 1 | *За товари відвантажені /надані послуги не виставлено рахунок* | *П* | *Дивись план аудиту доходів* | *700* |
| 2 | *Доходи частково або взагалі не зареєстровані (тобто продажі за готівковий розрахунок)* | *ПТ* | *Дивись план аудиту доходів* | *700* |
| 3 | *У звітності враховано фіктивні продажі / продаж у кредит .* | *ПІ* | *Дивись план аудиту доходів* | *700* |
| 4 | *Не дотримується політика визнання доходу.* | *ПІТ* | *Додаткові процедури по 700* | *700* |
| 5 | *Дохід/надходження враховано в невірному обліковому періоді.* | *Т* | *Дивись план аудиту доходів* | *700* |
| 6 | *Надходження частково або взагалі не зареєстровані.* | *ПТ* | *Дивись план аудиту доходів* | *700* |
| 7 | *Немає резерву на покриття безнадійної заборгованості.* | *О* | *Дивись план аудиту доходів* | *700* |
| 8 | *Угоди з пов'язаними сторонами не ідентифіковані.* | *ПІТО* | *Зверніться до РД 666* | *666* |
| 9 | | | | |

2. Визначте доречні процедури внутрішнього контролю (ДПВК) (ручні та автоматизовані), які зменшують (P = попереджують або D = виявляють та виправляють) ризики на рівні тверджень, виявлені (1-8) у пункті 1 вище. Після цього оцініть, для кожного твердження, чи зменшують визначені ДПВК ризик твердження.

| | **Крок 2. Ідентифікація доречних ДПВК** | **Твердження** | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | **П** | **І** | **Т** | **О** |
| **Процедури контролю** | | | | | |
| 1 | *Журнал замовлень/відправок містить перелік: деталі замовлення, інформація про адресу доставки, кількість продажуу/відвантаження, дата відправки та відмітка про оплату.* | *D* | *D* | *D* | |
| 2 | *В журналі продажів наведено перелік: ім'я клієнта, дата відвантаження, деталі замовлення, ціна, сплачена сума.* | *D* | | *D* | |
| 3 | *Радж співставляє журнал відвантажень з журналом продажів кожного тижня, щоб забезпечити, що немає пропущених відправок.* | *D* | | | |
| 4 | *Радж щомісяця перевіряє журнали продажів, дебіторської заборгованості ті грошових надходжень. (Кілька клієнтів, більшість продажів Дефта) .* | *D* | *D* | *D* | *D* |
| 5 | *Всі продажі Дефта і пов'язаних компаній обліковуються на окремих рахунках.* | | | *D* | |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 6 | | | | | |
| 7 | | | | | |
| Чи зменшують процедури контролю ризик твердження? | | Так | Так | Так | Так |

Ключ:

Так = Ризик зменшується

Дещо = Дещо зменшується

Ні = Існує суттєвий недолік

## *Крок 3—Виконання контролю розглянуто нижче*

Здійснення операційного контролю

Витяг з формальної перевірки доходи/дебіторська заборгованість

Опитані особи:

*Рубі* Дата *Лютий 22, 20X3*

*Радж* Дата *Лютий 22, 20X3*

| | |
|---|---|
| Опишіть виконані процедури, пов'язані з операцією. Розгляньте започаткування, санкціонування, реєстрацію в бухгалтерському обліку, та включення до фінансової звітності. | *Система працює, як описано в системній документації. Дивись РД 535 – копії документів, які демонструють дію внутрішнього контролю.* |
| Опишіть процес для будь-якої передачі інформації від однієї людини (власника процесу) до іншої. | *Існує передача інформації від продажів до бухгалтерського обліку. На основі формальної перевірки зроблено висновок, що передача здійснювалася належним чином.* |
| Зверніть увагу на частоту і терміни виконання процедур внутрішнього контролю. | *Зазначено на матриці структури контролю.* |
| Визначити які-небудь загальні процедури контролю ІТ, необхідні для захисту файлів даних про операції і забезпечення належного функціонування внутрішнього контролю прикладних програм. | *Загальні процедури контролю ІТ є мінімальними внаслідок невеликого розміру підприємства.* |
| Задокументуйте процедури, запроваджені для контролю хвороб і відпусток працівників. Якщо відпусток не було за останні 12 місяців, вкажіть чому. | *У зв'язку з тим, що Рубі працює неповний робочий день, вона робить всі записи, коли повертається до офісу. У зв'язку з мінімальним числом операцій, цього було достатньо.* |
| Запитайте про масштаб та характер помилок, виявлених в минулому періоді. | *Більшість помилок було зроблено внаслідок помилок в кількості замовлених та відвантажених предметів. Порівняння журналу продажів та журналу замовлень здійснюється Раджем для виявлення таких помилок і, за результатами нашого формального тестування здається, ця процедура працює ефективно.* |
| Запитати, чи вимагалося від будь-якої особи відхилення від документованих процедур. | *Не помічено.* |

## *Крок 4—Документація внутрішнього контролю розглядається нижче.*

Примітка: процедури контролю виділені жирним шрифтом.

### Витяг з документації бізнес-процесу з використанням оповідального підходу—Кумар & Ко.

**Бізнес-процес—**Система доходи/дебіторська заборгованість/надходження

**Замовлення**
Замовлення на продаж готуються для кожного замовлення, отриманого і введеного в облікову систему, яка **автоматично призначає замовленню порядковий номер**. Єдиним винятком є меблі, що продаються прямо з магазину або інші дрібні предмети у наявності.

Радж веде **журнал замовлень**, у якому відстежується дата замовлення, сума, тип продукції, обіцяна дата, ціна тощо. Він також веде **журнал продажів** з ім'ям клієнта, деталями замовлення, ціною тощо. Радж **порівнює та перевіряє** журнал замовлення з журналом продажів в кінці місяця на точність.

Коли предмети зібрані і готові до відправки, Рубі **виписує** рахунок-фактуру, який відсилається разом з замовленням клієнту.

**Продажі через магазин**
Для всіх продажів з магазину, **рахунки-фактури** виписуються в момент продажу Раджем і вводяться у бухгалтерську систему. Система автоматично генерує **номер рахунку** на кожен продаж. Рахунки надаються клієнтам.

Більшість продажів через магазин є продажем за готівку, тому кредитний ризик маленький.

**Дебіторська заборгованість**
Рубі відкриває всю пошту і **виділяє** платежі, отримані як завдаток. Радж йде в банк по дорозі додому і вносить депозит. Потім Рубі вводить платежі в бухгалтерську систему і застосовує платіж для відповідного рахунку-фактури.

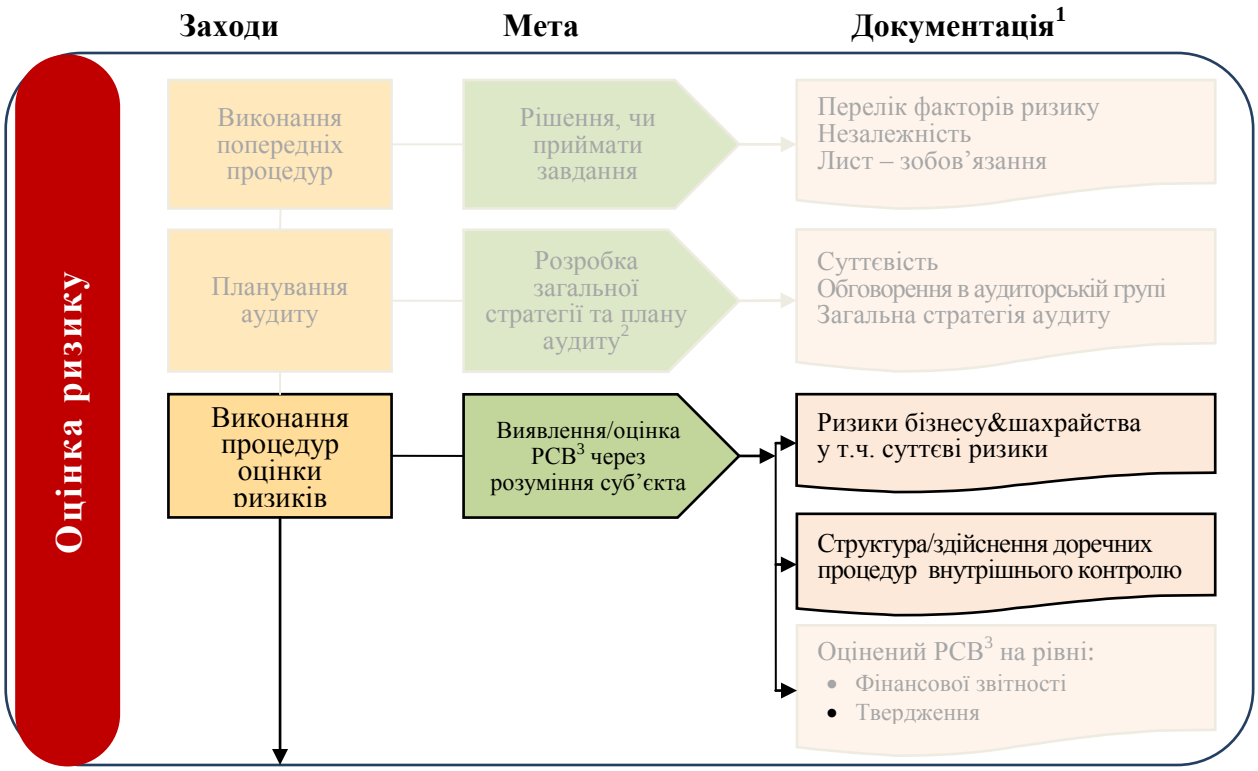
Рубі готує **перелік дебіторської заборгованості по строках виникнення** і надає перелік Раджу на розгляд.

Рахунки **більше 90 днів розглядаються Руб**і кожного місяця, та на переліку робляться **примітки**, коли клієнт погодився виплатити залишок.

# 13. Повідомлення про недоліки у внутрішньому контролі

| Зміст глави | Застосовні МСА |
|---|---|
| Рекомендації з питань повідомлення про недоліки, виявлені у внутрішньому контролі, які за професійним судженням аудитора заслуговують на увагу управлінського персоналу та вищого управлінського персоналу | 265 |

*Схема 13.0-1*




**Примітки:**

1. Зверніться до МСА 230 для більш повного переліку необхідної документації
2. Планування (МСА 300) - це постійний та ітеративний процес протягом аудиту
3. РСВ = ризик суттєвого викривлення.

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 260.10 | Для цілей МСА наступні терміни мають такі значення:<br>(а) Вищий управлінський персонал—Особа(и) або організація(ії) (наприклад, корпоративний довірчий керуючий), відповідальна за нагляд за стратегічним напрямком суб'єкта господарювання та обов'язками, пов'язаними з підзвітністю підприємства. Ця відповідальність включає здійснення нагляду над процесом фінансової звітності. У деяких суб'єктів у деяких юрисдикціях вищий управлінський персонал може включати управлінський персонал, наприклад, членів виконавчого органу управління приватної компанії або бюджетної установи, або власника-менеджера. Обговорення різноманітності структур управління дивись у параграфах Д1-Д8.<br>(б) Управлінський персонал—Особа(и), яка несе адміністративну відповідальність за здійснення операційної діяльності суб'єкта господарювання. У деяких суб'єктів у деяких юрисдикціях управлінський персонал включає деякий або весь вищий управлінський персонал, наприклад, членів виконавчого органу управління або власника-менеджера. |
| 265.6 | Для цілей МСА наступні терміни мають такі значення:<br>(а) Недолік у внутрішньому контролі—існує коли:<br>(i) Контроль організований, запроваджений або функціонує таким чином, що він не здатний своєчасно попередити, або виявити та виправити викривлення у фінансовій звітності; або<br>(ii) Відсутній контроль, потрібний для своєчасного запобігання, або виявлення та виправлення викривлень у фінансовій звітності.<br>(б) Значний недолік у внутрішньому контролі—Недолік або поєднання недоліків у внутрішньому контролі, які, за професійним судженням аудитора, достатньо важливі, щоб заслуговувати на увагу вищого управлінського персоналу. (Див: Пар. Д5) |
| 265.7 | Аудитор повинен визначити, на основі виконаної аудиторської роботи, чи виявлено один або більше недоліків у внутрішньому контролі. (Див: Пар. Д1-Д4) |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 265.8 | Якщо аудитор виявив один або більше недоліків у внутрішньому контролі, він повинен визначити, на основі виконаної аудиторської роботи, чи складають вони, індивідуально або у поєднанні, значні недоліки. (Див: Пар. Д5-Д11) |
| 265.9 | Аудитор повинен своєчасно повідомити у письмовій формі про значні недоліки у внутрішньому контролі, виявлені протягом аудиту, вищому управлінському персоналу. (Див: Пар. Д12-Д18, Д27) |
| 265.10 | Аудитор повинен також своєчасно повідомити управлінський персонал відповідного рівня відповідальності: (Див: Пар. Д19, Д27)<br>(а) У письмовій формі про значні недоліки у внутрішньому контролі, про які аудитор повідомив або має намір повідомити вищий управлінський персонал, за винятком випадків, коли повідомляти безпосередньо управлінському персоналу за даних обставин буде недоречним; та (Див: Пар. Д14, Д20-Д21)<br>(б) Про інші недоліки у внутрішньому контролі, виявлені протягом аудиту, але не повідомлені управлінському персоналу іншими особами та які, за професійним судженням аудитора, є достатньо важливими, щоб заслуговувати на увагу управлінського персоналу. (Див: Пар. Д22-Д26) |
| 265.11 | Аудитор повинен включити в письмове повідомлення значних недоліків у внутрішньому контролі:<br>(а) Опис недоліків і пояснення їх потенційного впливу; та (Див: Пар. Д28)<br>(б) Достатню інформацію, щоб полегшити вищому управлінському персоналу та управлінському персоналу зрозуміти контекст повідомлення. Зокрема, аудитор повинен пояснити, що: (Див: Пар. Д29-Д30)<br>(i) Метою аудиту було для аудитора висловити думку щодо фінансової звітності;<br>(ii) Аудит включав розгляд внутрішнього контролю, доречного для підготовки фінансової звітності для того, щоб спланувати аудиторські процедури, які відповідають обставинам, але не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю; та<br>(iii) Питання, що повідомляються, обмежені тими недоліками, які аудитор виявив під час аудиту та які він вважає достатньо важливими, щоб заслуговувати на повідомлення вищому управлінському персоналу. |

## *13.1 Огляд*

В ході аудиту можуть бути виявлені недоліки у внутрішньому контролі. Це може трапитися у результаті розуміння та оцінки внутрішнього контролю (Дивись Том 2, Глави 11 та 12), при здійсненні оцінки ризиків, виконанні аудиторських процедур, або інших спостережень, зроблених на будь-якій стадії процесу аудиту.

Немає обмежень щодо того, про які недоліки контролю може бути повідомлено вищому управлінському персоналу та управлінському персоналу. Проте, якщо виявлені недоліки оцінюються аудитором як значні, аудитору спочатку слід обговорити це з управлінським персоналом, а потім він зобов'язаний повідомити їх (та будь-які інші значні недоліки) у письмовій формі вищому управлінському персоналу.

Деякі найбільш загальні недоліки контролю перелічені у наступній схемі.

*Схема 13.1-1*

| | **Потенційні недоліки внутрішнього контролю** |
|---|---|
| **Загальні (на рівні суб'єкта) процедури контролю** | Слабкі процедури середовища контролю (рівень підприємства), такі як неефективний нагляд, неналежне ставлення до внутрішнього контролю, або випадки подолання контролю управлінським персоналом або шахрайства.<br><br>Зміни в персоналі, які можуть призвести до невиконання ключових обов'язків, або теперішній персонал (наприклад, бухгалтерський) не є компетентнім виконувати потрібні задачі. |
| | Недоліки, виявлені у загальних процедурах контролю ІТ. |
| | Неадекватні процедури контролю, запроваджені для розгляду значних незвичайних подій, наприклад, введення нової системи бухгалтерського обліку, автоматизації таких систем як, продажі, або придбання нових видів діяльності. |
| **Загальні (на рівні суб'єкта) процедури контролю (продовження)** | Нездатність управлінського персоналу здійснювати нагляд над підготовкою фінансової звітності. Це може включати відсутність:<br>• Процедур загального моніторингу (наприклад, нагляду за бухгалтерським персоналом);<br>• Процедур контролю над попередженням та виявленням шахрайства;<br>• Процедур контролю над вибором та застосуванням суттєвих облікових політик;<br>• Процедур контролю над значними операціями з пов'язаними особами; |

| | **Потенційні недоліки внутрішнього контролю** |
|---|---|
| | • Процедур контролю над значними операціями поза звичайною діяльністю суб'єкта; та<br>• Процедур контролю над процесом фінансової звітності на кінець періоду (наприклад, процедур контролю над одноразовими журнальними проводками). |
| | Значні недоліки, повідомлені раніше управлінському або вищому управлінському персоналу, залишилися невиправленими після деякого розумного періоду часу. |
| **Спеціальні (Операційні) процедури контролю** | Неефективні дії управлінського персоналу у відповідь на виявлені значні ризики (наприклад, відсутність контролю над таким ризиком). |
| | Викривлення були виявлені аудитором, коли вони повинні були бути попереджені, або виявлені та виправлені, внутрішнім контролем суб'єкта господарювання. |
| | Існуючих процедур внутрішнього контролю:<br>• Було недостатньо для стримування ризику (слабка організація); та/або<br>• Вони не функціонували як призначено (неправильне застосування). Це може бути наслідком неякісної підготовки, недостатньої компетенції, або невідповідних ресурсів для виконання поставлених завдань. |

## *13.2 Шахрайство*

Якщо отримані докази, що існує або може існувати шахрайство, питання повинно бути доведено до уваги відповідного рівня управлінського персоналу якомога скоріше. Це має бути зроблено навіть якщо питання може бути розглянуте як неважливе.

Відповідний рівень управлінського персоналу – це питання професійного судження, але він має бути принаймні на один рішень вище ніж особи, які, здається, причетні до підозрюваного шахрайства. На це також може впливати ймовірність таємної змови та характеру і розміру підозрюваного шахрайства. Якщо до шахрайства причетне керівництво, також необхідне повідомлення вищому управлінському персоналу. Воно може бути усним або письмовим.

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

**Шахрайство, скоєне власником-менеджером або вищим управлінськими персоналом**

Коли шахрайство трапляється на вищому рівні організації, немає нікого в підприємстві, кому про це може бути повідомлено. У таких ситуаціях, аудитор може отримати консультацію юриста, щоб визначити відповідний напрям дій за даних обставин. Метою отримання такої консультації є з'ясування того, які кроки (якщо є) необхідні з врахуванням аспектів публічних інтересів виявленого шахрайства. У більшості країн професійним обов'язком аудитора є підтримання конфіденційності інформації клієнта.

Це може запобігти повідомленню про шахрайство зовнішній стороні. Але, правова відповідальність аудитора може варіювати у різних країнах і, за певних обставин, обов'язок конфіденційності може бути подоланий за статутом, за законом або у судовому порядку. В деяких країнах аудитор фінансової установи має обов'язок за законом повідомляти про скоєння шахрайства наглядовим органам. Також, в деяких країнах аудитор має обов'язок повідомляти про викривлення органам влади у тих випадках, коли управлінський і вищий управлінський персонал відмовляються вжити виправні заходи.

## *13.3 Оцінка серйозності недоліку*

Значним недоліком вважається недолік або поєднанні недоліків у внутрішньому контролі, які, за професійним судженням аудитора, мають достатню важливість, щоб заслуговувати на увагу вищого управлінського персоналу.

Під час оцінки внутрішнього контролю (дивись Том 2, Главу 12), рекомендовано, щоб чинники ризику, які малоймовірно призведуть до суттєвих викривлень у фінансовій звітності, були виключені (залишені поза рамками) з розуміння аудитором внутрішнього контролю. Якщо керуватися цим, більшість недоліків у контролі, виявлених аудитором, ймовірно будуть значними.

Критерії визначення того, чи є недолік значним або незначним, подібні до критеріїв для будь-якого іншого ризику (дивись Том 2, Глава 9). Професійне судження застосовується для оцінки ймовірності настання викривлення та потенційного розміру викривлення, якщо воно матиме місце. Якщо викривлення фактично має місце, оцінка може ґрунтуватися на розмірі фактичного викривлення.

Менш серйозні або навіть незначні недоліки контролю також можуть бути виявлені протягом аудиту. Вони можуть бути результатом інтерв'ю управлінського персоналу і штату, нагляду за функціонуванням процедур внутрішнього контролю, виконання подальших аудиторських процедур, та будь-якої іншої інформації, яка може бути отриманою. Чи повідомляти про ці питання управлінському та вищому управлінському персоналу є питанням професійного судження аудитора..

Деякі питання, які можуть бути розглянуті аудитором при оцінці серйозності недоліку описані у наступній схемі.

| | **Виявлення значного недоліку** |
|---|---|
| **Критерії оцінки недоліку** | Ймовірність того, що недоліки призведуть до суттєвих викривлень у фінансовій звітності в майбутньому. |
| | Сприйнятливість активу або зобов'язання до втрати або шахрайства. |
| | Суб'єктивність і складність визначення оціночних сум, таких як облікові оцінки справедливої вартості. |
| | Суми у фінансовій звітності, на які впливають недоліки. |
| | Масштаб діяльності, яка має місце або може мати місце у залишку на рахунку або класі операцій, на які впливають недолік чи недоліки. |
| | Важливість процедур контролю для процесу фінансової звітності. |
| | Причина і частота винятків, виявлених у результаті недоліків в процедурах контролю. |
| | Взаємодія недоліку з іншими недоліками у внутрішньому контролі. |

## *13.4 Невеликі підприємства*

Під час оцінки недоліків у контролі в малих підприємствах аудитору слід звернути увагу на наступні чинники.

*Схема 13.4-1*

| | **Врахувати** |
|---|---|
| **Контроль у невеликому підприємстві** | Заходи контролю можуть працювати з меншою формальністю і меншими доказами їх виконання, ніж у великих підприємствах. |
| | Певні типи заходів контролю можуть бути не потрібними зовсім. Ризики можуть бути зменшені через процедури контролю, застосовані старшим керівництвом (наприклад, процедури контролю на рівні суб'єкта, такі як середовище контролю, яке може запобігти або виявити настання специфічних помилок). |
| | Може бути менше працівників, що може обмежувати масштаб практичного розподілу обов'язків. Це може бути компенсоване більш ефективним наглядом власника-менеджера (наприклад, процедури контролю на рівні суб'єкта, такі як середовище контролю), ніж це можливо на більш великому підприємстві.<br>Існує більше потенційних можливостей для управлінського персоналу подолати контроль. |
| | На додаток, повідомлення про недоліки вищому управлінському |

| | Врахувати |
|---|---|
| | персоналу може бути менш структурованим, ніж у випадку більш великих підприємств. |

## *13.5 Документування недоліків контролю*

Немає конкретних вимог в МСА щодо того, як мають бути задокументовані недоліки контролю.

Масштаб документації є предметом, потребуючим професійного судження. Якщо група з аудиту є менш досвідченою, може бути необхідна більш детальна документація і керівництво, ніж коли група складається з високодосвідчених осіб.

Можливий підхід до документування недоліків по мірі їх виявлення описано нижче. Ця документація може бути використана для:

- Обговорення недоліків з управлінським персоналом;
- Оцінки серйозності недоліків;
- Розгляду необхідності у будь-яких додаткових аудиторських процедурах у відповідь на непослаблені ризики; та
- Підготовки необхідного повідомлення управлінському та вищому управлінському персоналу.

Приклад такої документації ілюструється нижче (без посилання на підтверджуючі та інші робочі документи).

*Схема 13.5-1*

| На який чинник ризику або твердження впливає? | Опис виявленого недоліку | Який потенційний вплив на фінансову звітність? | Суттєвий недолік? (Так/Ні) | Аудиторська відповідь |
|---|---|---|---|---|
| Управлінський персонал не враховує або не оцінює ризики шахрайства. | Члени керівництва довіряють один одному та не бажають вводити дорогі політики, наприклад, які спрямовані на ризик шахрайства. | Менеджмент може подолати процедури контролю та суттєво маніпулювати фінансовою звітністю. | Так | Дивись спеціальні процедури, виконані щодо журнальних проводок, пов’язаних сторін та визнання доходу. |
| Продажі/послуги Враховуються у невідповідному звітному періоді. | Немає процедур контролю для запобігання виникненню цієї форми і ми знайшли значну кількість помилок, пов’язаних з відображенням операцій у | У фінансовій звітності можуть бути суттєво викривлені доходи. | Так | Дивись додаткові процедури, виконані по відношенню до відсічення. |

| На який чинник ризику або твердження впливає? | Опис виявленого недоліку | Який потенційний вплив на фінансову звітність? | Суттєвий недолік? (Так/Ні) | Аудиторська відповідь |
|---|---|---|---|---|
| | невідповідних періодах, в наших тестах деталей. | | | |
| Слабкий нагляд і документація для підтвердження підготовки оцінок. | Клієнт фактично не забезпечує документації для підтвердження своїх оцінок. | Враховуючи розмір оцінок, помилка може призвести до суттєвої помилки у фінансовій звітності. | Так | Отримати докази для підтвердження припущень та виконати повторні обчислення. |

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

**Запис недоліків в одному місці**

Призначте одну спеціальну аудиторську форму для запису деталей, властивих недолікам контролю, по мірі їх виявлення. Це забезпечить запис виявлених недоліків на послідовній основі та в одному місці. Якщо записи розосереджені по всьому файлу, недоліки можуть бути пропущені. Це може призвести до неповної аудиторської відповіді на пов'язані ризики, та неповного повідомлення управлінському та вищому управлінському персоналу.

**Опис наслідків**

При документуванні недоліків знайдіть час для опису наслідків недоліку ("що може іти неправильно") та запропонованої аудиторської відповіді (якщо є) на непослаблений ризик.

**Який напрямок дій рекомендовано?**

Надання управлінському персоналу рекомендацій щодо заходів для виправлення виявлених недоліків у контролі не є вимогою. Проте, рекомендації можуть бути корисні для управлінського персоналу при визначенні відповідного напряму коригуючих заходів. Якщо рекомендації можливо будуть надаватися управлінському персоналу, документуйте поради щодо удосконалення одночасно з записом недоліків. Якщо цей крок залишити на пізніше, це може призвести до витрачання додаткового часу для того, щоб знову ознайомитися з фактами.

## *13.6 Усні обговорення з управлінським персоналом*

Перш ніж надавати письмові повідомлення, загальноприйнятою практикою є усне обговорення висновків (наприклад, обговорення на основі чернетки листа) з відповідною особою або рівнем управління, та можливо, з вищим управлінським персоналом. Відповідною є особа, яка може оцінити недоліки і вжити необхідні заходи щодо усунення недоліків. Цей крок допомагає аудитору впевнитися, що висновки

фактично коректні та відповідно сформульовані за даних обставин. Це також може надати можливість аудитору отримати попередню індикацію реакції управлінського персоналу на встановлені дані.

Для значних недоліків відповідним рівнем управління може бути вищий рівень організації, такий як власник-менеджер, головна посадова особа компанії, або фінансовий директор (чи еквівалент). Для інших недоліків відповідним рівнем може бути оперативне керівництво, яке бере безпосередню участь в областях контролю, що перебувають під впливом недоліків. Пам'ятайте, що якщо весь вищий управлінський персонал також бере участь в управлінні суб'єктом, повідомлення найвищого керівника може не бути адекватним інформуванням всіх осіб, відповідальних за управління.

Якщо недолік спрямований безпосередньо на управлінський персонал (наприклад, сумніви у його чесності або компетентності), не буде доречним обговорювати це безпосередньо з управлінським персоналом. Обговорення таких питань зазвичай проводиться з вищим управлінським персоналом.

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Якщо суттєвий недолік стосується поведінки або компетенції власника-менеджера або вищого управлінського персоналу, немає вищого рівня в організації, якому доповісти про отримані результати. В таких ситуаціях аудитору слід обдумати свою здатність продовжувати проведення аудиту. Це може включати звернення аудитором за консультацією юриста.

Обговорення з управлінським персоналом надає можливість розглянути результати і отримати реакцію управлінського персоналу до завершення висновків і повідомлення у письмовому вигляді, як описано нижче.

*Схема 13.6-1*

| | **Переваги** |
|---|---|
| **Обговорення з управлінським персоналом** | Своєчасне попередження управлінського персоналу про існування недоліків. |
| | Можливість отримати доречну інформацію для подальшого розгляду, наприклад:<br>• Підтвердження, що опис недоліку та пов'язаних фактів (таких як масштаб фактичного викривлення) є точним;<br>• Існування інших можливих компенсуючих процедур контролю;<br>• Реакцію і розуміння управлінським персоналом фактичних або підозрюваних причин недоліків; та<br>• Існування винятків, які є наслідком недоліків, що були помічені управлінським персоналом. |
| | Отримати попередню реакцію управлінського персоналу на висновки. |

## 13.7 Письмові повідомлення

Значні недоліки мають бути повідомлені у письмовому вигляді. Це відображає важливість, яка надається таким питанням, і може допомогти управлінському і вищому управлінському персоналу у виконанні їх різнобічних обов'язків.

Вимога повідомляти про суттєві недоліки у письмовій формі застосовується до суб'єктів господарювання всіх розмірів, включаючи керовані власником та дуже маленькі підприємства. Повідомлення таких питань у письмовому вигляді гарантує, що вищий управлінський персонал дійсно поінформований про проблеми.

Якомога швидше після того, як зроблено висновок про існування значних недоліків, аудитору слід обговорити їх з управлінським персоналом та повідомити про них у письмовому вигляді вищому управлінському персоналу. Хоча це не вимагається, лист-повідомлення може також містити деякі пропозиції щодо заходів з усунення недоліків. За допомогою цих кроків, управлінський персонал може своєчасно вжити коригувальні заходи.

## 13.8 Відповідь управлінського персоналу на повідомлення

Обов'язком управлінського та вищого управлінського персоналу є належна відповідь на повідомлення аудитора про значні недоліки у внутрішньому контролі та будь-які рекомендації щодо заходів з усунення недоліків. Це може набувати форми:

- Започаткування коригуючих заходів для усунення недоліків, виявлених аудитором;
- Рішення не вживати жодних заходів. Управлінському персоналу може бути вже відомо про значні недоліки, і він вирішив не виправляти їх через витрати або з інших міркувань; або
- Відсутність будь-якої реакції. Це може бути ознакою слабкого ставлення до внутрішнього контролю, яке має наслідки для оцінки ризику на рівні фінансової звітності. В деяких ситуаціях, така бездіяльність може сама по собі складати значний недолік.

Незалежно від того, які заходи вжиті правлінським персоналом, від аудитора вимагається повідомити про всі значні недоліки у письмовому вигляді. Це включає значні недоліки, про які вже повідомлялося у попередніх періодах. До функцій аудитора не входить визначення того, чи перевищує вартість послаблення недоліку вигоди, які будуть отримані.

Однак, певний розгляд пропорційності розміру компанії та застосування здорового глузду за конкретних обставин є доречним.

Якщо значні недоліки, про які повідомлялося раніше, залишаються, повідомлення поточного періоду може повторювати опис або просто посилатися на попереднє повідомлення.

Якщо недолік незначний, не потрібно включати його до або повторювати у письмовому повідомленні в поточному періоді. Проте, може бути доречним для аудитора повторно повідомити про інші недоліки, якщо відбулися зміни в управлінському персоналі, або аудитором була отримана нова інформація.

### *Зміст повідомлення*

Повідомлення про значні недоліки зазвичай буде включати:

- Опис характеру кожного значного недоліку та потенційних наслідків. Необов'язково кількісно визначати ці наслідки;
- Будь-які пропозиції щодо коригуючих заходів з усунення недоліків;
- Фактичні або запропоновані заходи управлінського персоналу у відповідь; та
- Заяву щодо того, вживав чи ні аудитор будь-які заходи для підтвердження реалізації дій управлінського персоналу у відповідь.

Значні недоліки можуть бути згруповані разом з метою повідомлення, якщо це доречно.

Як додатковий контекст повідомлення, лист також може включати наступне:

- Вказівку на те, що якби аудитор виконав більш розширені процедури до внутрішнього контролю, він міг би виявити для повідомлення більше недоліків, або дійти висновку, що деякі з повідомлених недоліків насправді не потребують повідомлення; та
- Вказівку на те, що таке повідомлення було надано для мети вищого управлінського персоналу і воно може бути непридатним для інших цілей.

### *Місцеві вимоги надання звітності*

Законами або нормативними правилами в деяких юрисдикціях можуть бути встановлені додаткові вимоги до аудиторів повідомляти про один або більше специфічних типів недоліків у внутрішньому контролі, виявлених протягом аудиту. Якщо це відбувається:

- Вимоги МСА 265 залишаються застосовними, незважаючи на те, що закон або норматив може вимагати від аудитора використовувати специфічні терміни або дефініції; та
- Аудитор повинен застосовувати визначені терміни і дефініції для мети повідомлення згідно з застосовними законодавчо-нормативними вимогами.

## *13.9 Вибір часу письмового повідомлення*

Від аудитора вимагається повідомляти у письмовому вигляді про значні недоліки у внутрішньому контролі, виявлені під час аудиту, вищому управлінському персоналу своєчасно. Чинники для розгляду включають:

- Чи може зайве зволікання повідомлення інформації спричинити втрату її доречності?

- Чи може інформація бути важливим чинником, який надає можливість вищому управлінському персоналу виконувати свої наглядові обов'язки?

Якщо місцеві вимоги не визначають конкретну дату, граничний термін для видачі письмового повідомлення – до дати аудиторського звіту або одразу після нього. Це надає можливість аудитору завершити збір кінцевого аудиторського файлу своєчасно.

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Якщо можливо, повідомляйте про недоліки у внутрішньому контролі задовго до початку роботи з аудиту на кінець періоду. Завчасне повідомлення може надати можливість управлінському персоналу вжити коригувальні заходи, що може допомогти аудитору знизити оцінку ризику суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності або твердження. Наприклад, рекомендація замінити некомпетентного бухгалтера/рахівника може значно зменшити роботу, необхідну для перевірки підготовки фінансової звітності на кінець періоду.

## *13.10 Приклади—Повідомлення про недоліки у внутрішньому контролі*

За деталями навчальних прикладів зверніться до Тому 2, Глави 2—Вступ до навчальних прикладів.

Недоліки у внутрішньому контролі виявляються протягом всіх етапів аудиту (оцінка ризику, відповідь на ризик, надання звіту), тому аудитор повинен накопичувати їх для наступного повідомлення управлінському персоналу. Значні недоліки внутрішнього контролю (як в структурі, так і в функціонуванні) можуть повідомлятися управлінському персоналу з використанням такого листа як, наприклад, наступний.

# Приклад А — Дефта Меблі, Інк.

Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

Березень 15, 20X3

Сюрай Дефта

Дефта Меблі Інк.

[Адреса]

**Тема: Аудит фінансової звітності за 20X2**

Шановний Сюрай:

Метою нашого аудиту було отримання обґрунтованої впевненості, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень. Наш аудит не призначався для мети виявлення питань для повідомлення. Відповідно, наш аудит зазвичай не може виявити всі такі питання, які можуть бути цікаві вам, і недоречно робити висновок, що таких питань не існує.

Під час нашої аудиторської перевірки Дефта Меблі, Інк, за період, що закінчився 31 Грудня 20X2, ми знайшли наступні недоліки у внутрішньому контролі, які, на нашу думку, є значними. Значним недоліком або поєднанням недоліків у внутрішньому контролі є такі, які, за нашим професійним судженням, мають достатню важливість, щоб заслуговувати на увагу вищого управлінського персоналу.

**Несанкціоновані журнальні проводки**

Наразі немає процедур контролю над ручними журнальними проводками, зробленими протягом періоду. Без будь-якого розподілу обов'язків та перевірочних процедур контролю над зробленими записами, помилки або викривлення можуть залишитися невиявленими. Незважаючи на те, що наша аудиторська перевірка не знайшла таких суттєвих помилок чи викривлень, поточний необмежений та неконтрольований доступ всього персоналу компанії являє собою ризик для точності фінансової звітності.

Ми рекомендуємо призначити відповідний розподіл обов'язків на основі функцій та відповідальності.

Додатково має бути запроваджений формалізований процес перевірки. Всі значні проводки повинні бути схвалені до введення, та вторинний огляд має виконуватися управлінським персоналом на щомісячній основі.

**Слабкий контроль запасів**

У теперішній час є дуже обмежені процедури контролю над запасами. Без належного контролю запаси можуть бути неповними, невідповідно оціненими або розкраденими.

Ми рекомендуємо Дефта здійснювати формалізовані процедури контролю над

призначенням цін та періодичним підрахунком запасів. Облік запасів має порівнюватися з фактичною наявністю продукції на складах на щомісячній основі. Щомісячне візуальне інспектування застарілих та зіпсованих товарів також повинне виконуватися для забезпечення того, що будь-які списання запасів реєструються належним чином.

Це повідомлення підготовлено виключно для інформування управлінського персоналу та не призначене для будь-якої іншої мети. Ми не приймаємо жодної відповідальності перед третіми особами, які використовують це повідомлення.

Щиро ваш,

Джамел, Вудвінд & Вінг, LLP

## Приклад В—Кумар & Ко.

Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

Березень 15, 20X3

Раджеш Кумар

Кумар & Ко.

[Адреса]

**Тема: Аудит фінансової звітності 20X2**

Шановний Раджеш:

Метою нашого аудиту було отримання обґрунтованої впевненості, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень. Наш аудит не призначався для мети виявлення питань для повідомлення. Відповідно, наш аудит зазвичай не може виявити всі такі питання, які можуть бути цікаві вам, і недоречно робити висновок, що таких питань не існує.

Під час нашої аудиторської перевірки Кумар & Ко, за період, що закінчився 31 Грудня 20X2, ми знайшли наступні недоліки у внутрішньому контролі, які, на нашу думку, є значними. Значним недоліком або поєднанням недоліків у внутрішньому контролі є такі, які, за нашим професійним судженням, мають достатню важливість, щоб заслуговувати на увагу вищого управлінського персоналу.

**Відсутність розподілу обов'язків**
Наразі відсутній розподіл обов'язків в Кумар & Ко. Рахівник – сумісник має повний доступ та контроль над бухгалтерським обліком в Кумар. Без розподілу обов'язків між кількома працівниками, існує ризик, що бухгалтер може зробити ненавмисні або навмисні помилки, які залишаться невиявленими.

Ми рекомендуємо, щоб Кумар & Ко. розглянув найм іншого штатного працівника за сумісництвом, щоб розділити функції з рахівником. Враховуючи невеликий розмір організації та обмеження витрат, якщо це не практично, ми радимо Раджу Кумару брати активнішу участь в обліковому аспекті бізнесу, щоб забезпечити адекватний нагляд над роботою бухгалтера.

Це повідомлення підготовлено виключно для інформування управлінського персоналу та не призначене для будь-якої іншої мети. Ми не приймаємо жодної відповідальності перед третіми особами, які використовують це повідомлення.

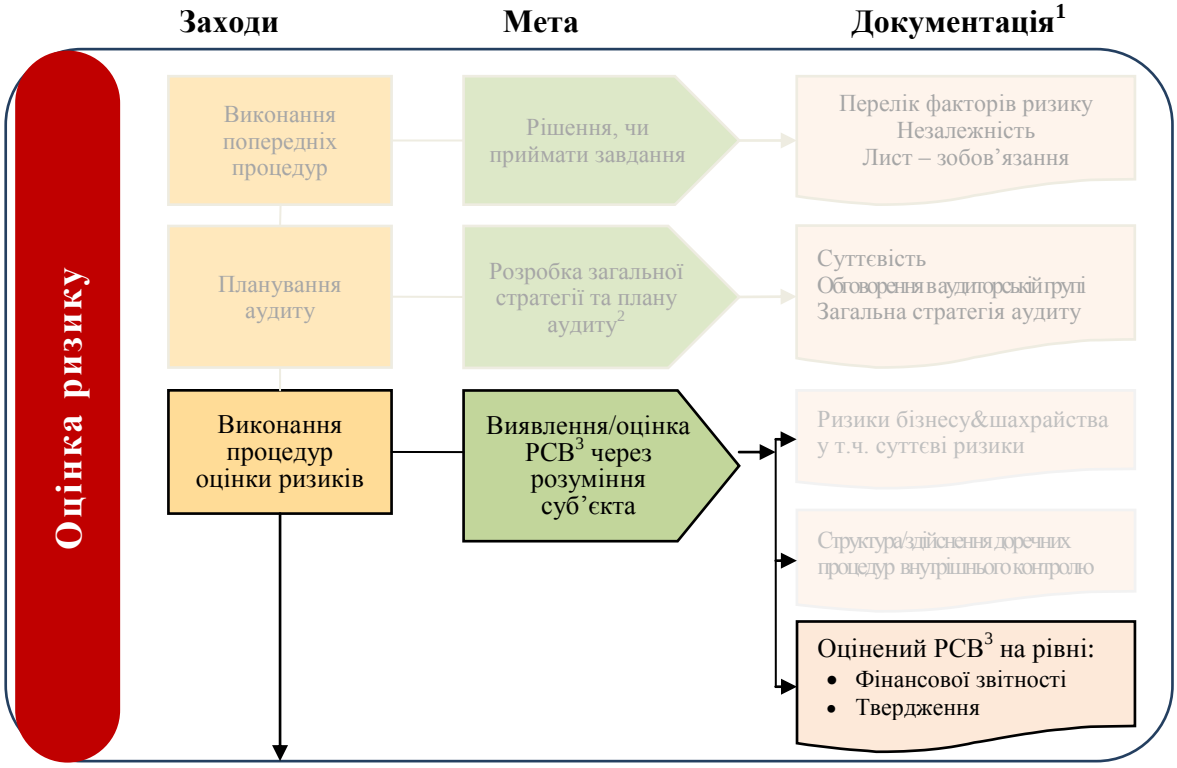
Щиро ваш,

Джамел, Вудвінд & Вінг, LLP

# 14. Заключна фаза оцінки ризику

| Зміст глави | Застосовні МСА |
|---|---|
| Завершення фази оцінки ризику за допомогою документування оцінених ризиків на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень. | **315** |

*Схема 14.0-1*




**Примітки:**

1. Зверніться до МСА 230 для більш повного переліку необхідної документації
2. Планування (МСА 300) - це постійний та ітеративний процес протягом аудиту
3. РСВ = ризик суттєвого викривлення.

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 315.25 | Аудитор повинен виявити та оцінити ризики суттєвого викривлення на:<br>(а) рівні фінансової звітності; та (Див: Пар. Д105-Д108)<br>(б) рівні твердження для класів операцій, залишків на рахунках та розкриттів (Див: Пар. Д109-Д113)<br>для забезпечення основи для планування та виконання подальших аудиторських процедур. |
| 315.26 | З цією метою аудитор повинен:<br>(а) Виявити ризики через процес отримання розуміння суб'єкта та його середовища, включаючи доречні процедури контролю, які стосуються таких ризиків, та шляхом розгляду класів операцій, залишків на рахунках та розкриттів у фінансовій звітності; (Див: Пар. Д114-Д115)<br>(б) Оцінити виявлені ризики, та визначити, чи стосуються вони більш всеохоплююче фінансовій звітності в цілому та потенційно впливають на багато тверджень;<br>(в) Встановити зв'язок виявлених ризиків з тим, що може бути не так на рівні твердження, враховуючи доречні процедури контролю, які аудитор має намір протестувати; та (Див: Пар. Д116-Д118)<br>(г) Розглянути ймовірність викривлення, в тому числі можливість численних викривлень, та чи може розмір потенційного викривлення призвести до суттєвого викривлення. |
| 315.32 | Аудитор повинен включити до аудиторської документації:<br>(а) Обговорення між групою з завдання, якщо вимагається параграфом 10, та значні прийняті рішення;<br>(б) Ключові елементи розуміння, отриманого щодо кожного аспекту суб'єкта та його середовища, визначеного в параграфі 11, та кожного компонента внутрішнього контролю, вказаного в параграфах 14-24; джерела інформації, з яких було отримано розуміння; та виконані процедури оцінки ризиків;<br>(в) Визначені та оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень, як вимагається параграфом 25; та<br>(г) Виявлені ризики та пов'язані процедури контролю, про які аудитор отримав розуміння в результаті виконання вимог параграфів 27-30. (Див: Пар. Д131-Д134) |

## 14.1 Огляд

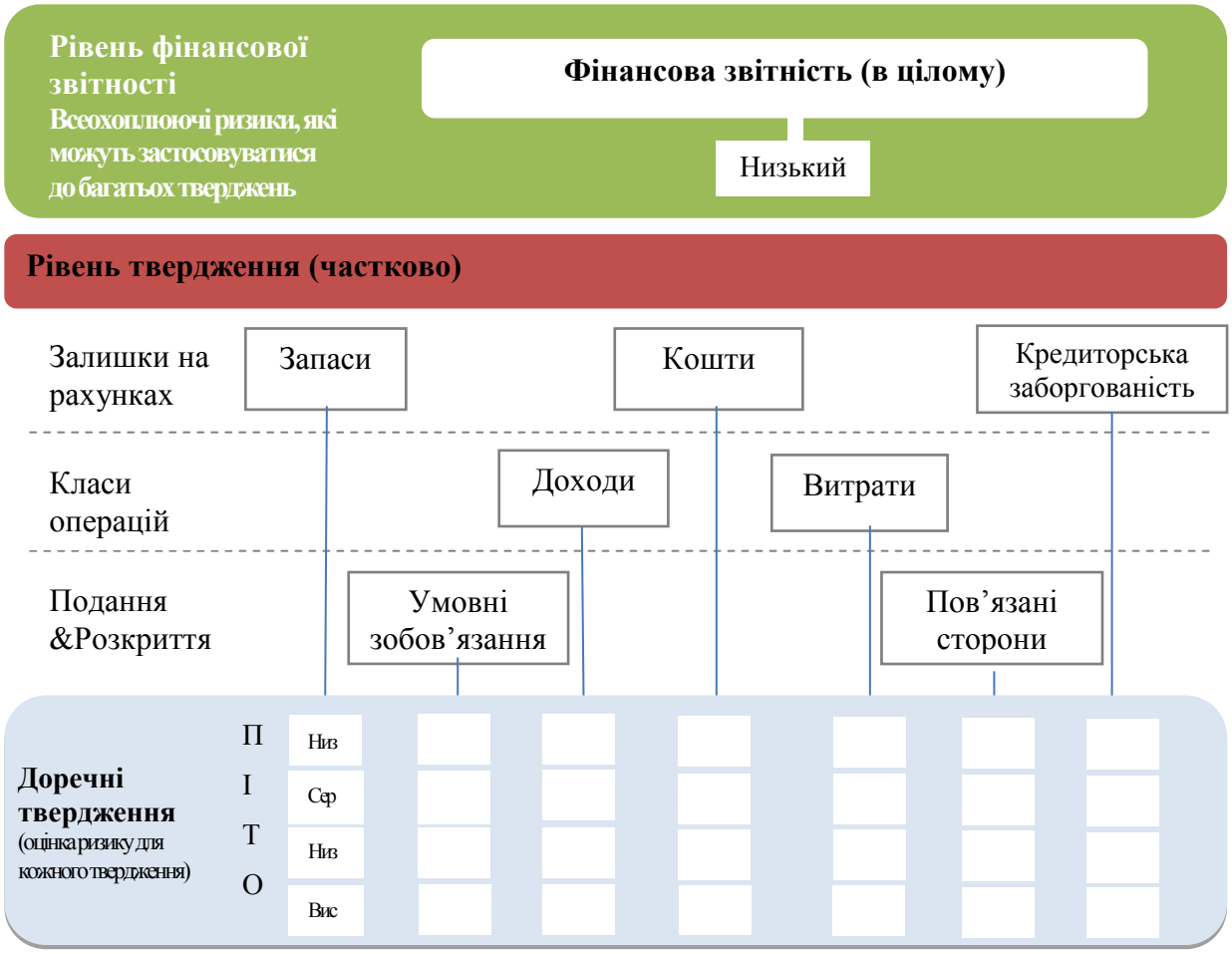
Заключним кроком фази оцінки ризику є огляд результатів виконаних процедур оцінки ризику та оцінка (або, якщо вже оцінено, підведення підсумків) ризиків суттєвих викривлень на:

- Рівні фінансової звітності; та
- Рівні твердження для класів операцій, залишків на рахунках та розкриттів.

Результуючий перелік оцінених ризиків буде формувати основу для наступної фази аудиту, якою є визначення, як належним чином відповісти на оцінені ризики через розробку подальших аудиторських процедур.

Два рівні оцінки ризику проілюстровано у наступній схемі:

*Схема 14.1-1*

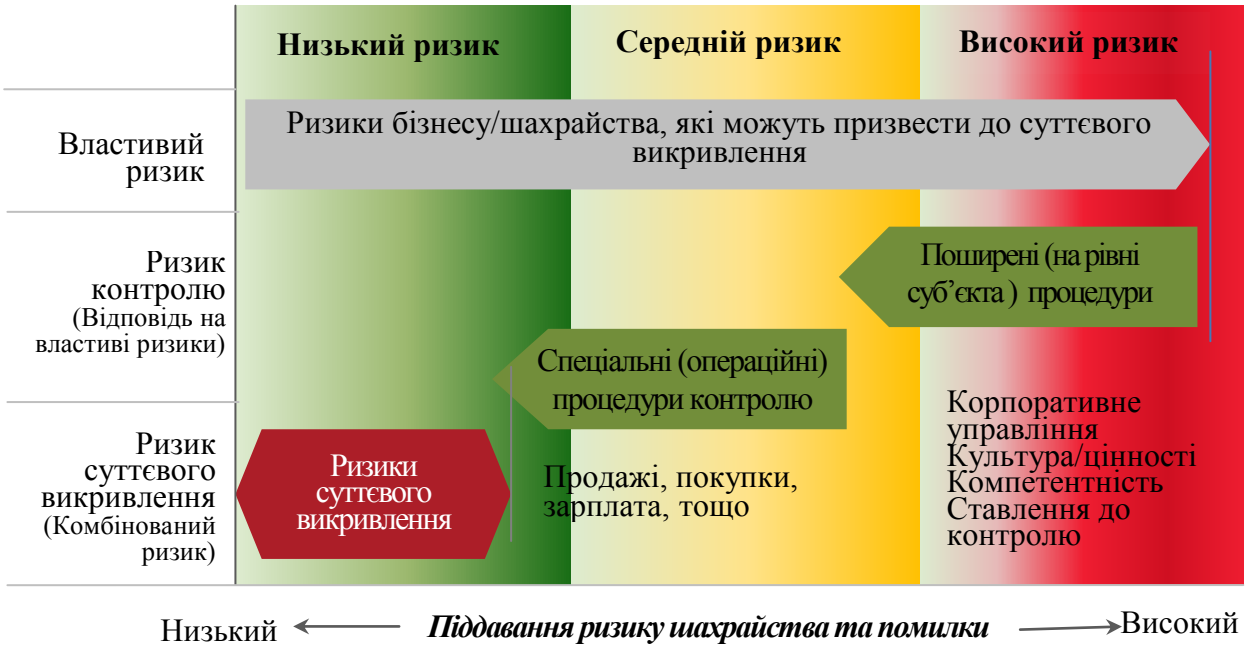



## 14.2 Аудиторські докази, отримані на певну дату

Докази, отримані на певну дату за допомогою виконання процедур оцінки ризиків, складаються з ідентифікації та оцінки властивих ризиків та структури і застосування заходів внутрішнього контролю, які спрямовані на ці ризики. Те, що залишається – ризик суттєвого викривлення. Це просто залишковий ризик після врахування впливу

заходів внутрішнього контролю, запроваджених з метою зменшення властивих ризиків. Це показано на наступній схемі.

*Схема 14.2-1*




**Примітка:** Довжина стовпчиків в цій схемі чисто ілюстративна та може змінюватися від одного підприємства до іншого.

Джерела аудиторських доказів, які можуть бути доречними при узагальненні та оцінці ризиків на двох рівнях перелічені нижче.

*Схема 14.2-2*

| Аудиторські докази | Том і глава |
|---|---|
| Загальна стратегія аудиту | T2 - 5 |
| Суттєвість та ідентифікація суттєвих ділянок фінансової звітності та розкриттів | T2 - 6 |
| Обговорення в групі з аудиту | T2 - 7 |
| Результати виконання процедур оцінки ризиків | T1 - 4 та T2 - 3 до 14 |
| Ідентифікація та оцінка властивого ризику | T2 - 8 та 9 |
| Значні ризики | T2 - 10 |
| Розуміння та оцінка внутрішнього контролю | T2 - 11 та 12 |
| Значні ідентифіковані недоліки | T2 - 13 |

## *14.3 Підсумовування різних оцінок ризиків*

Метою оцінювання ризиків є надання основи та орієнтиру для визначення, що потрібно для того, щоб відповісти належним чином, з добре спланованими та ефективними подальшими аудиторськими процедурами.

Якщо ризики, виявлені на цю дату, вже були задокументовані та оцінені послідовним способом, буде досить просто розглянути і узагальнити їх.

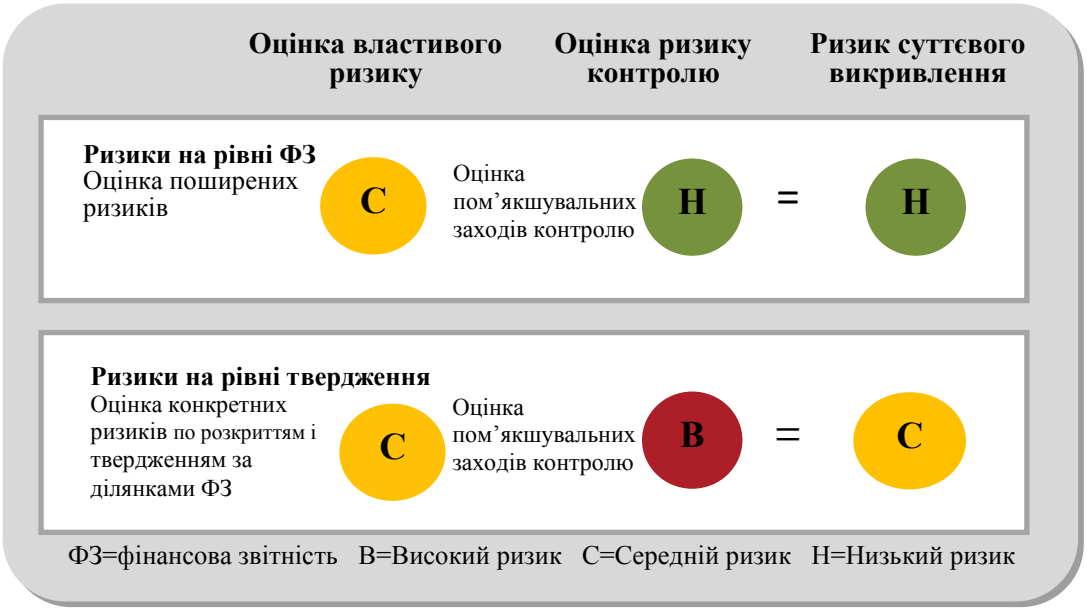
Підсумовування оцінених ризиків поєднує ідентифіковані чинники властивого ризику та оцінку будь-якого контролю, призначеного для послаблення таких ризиків. Це проілюстровано на схемі 14.3-1.

**Примітка:** На рівні фінансової звітності існує середній рівень ризику, який зменшується належними процедурами контролю на рівні суб'єкта та, можливо, іншими процедурами контролю. Результатом є низька оцінка ризику на рівні фінансової звітності.

Підсумкова оцінка ризиків на рівні твердження є комбінованою оцінкою властивих ризиків та ризиків контролю, яка застосовується до індивідуальних залишків фінансової звітності, операцій та розкриттів. У прикладі, наведеному нижче, властиві ризики є середніми, але немає доречних процедур внутрішнього контролю, тому ризик контролю є високим.

Результатом є, отже, середній залишковий ризик для даного конкретного твердження.

*Схема 14.3-1*




Примітки:

- Перш ніж робити висновок про відсутність особливих ризиків для ділянки чи розкриття фінансової звітності, розгляньте існування інших доречних чинників, таких як історія відомих помилок, вразливість активів /зобов'язань до шахрайства, потенційні можливості подолання контролю для управлінського персоналу та досвід попереднього періоду
- Якщо аудитор планує спиратися на ризик контролю, який був оцінений як низький (наприклад, зменшити обсяг процедур по суті), необхідно виконати тести оперативної ефективності процедур контролю на підтримку такої оцінки.

- У деяких випадках підприємство може мати деякі засоби внутрішнього контролю, але аудитор вважає їх недоречними для аудиту, і тому не виконує їх оцінку. У цих випадках ризик контролю буде оцінюватися як високий.
- Конкретні (операційні) процедури контролю, як правило, працюють (маючи результатом низьку оцінку ризику) або не працюють (маючи результатом високу оцінку ризику). Це може означати, що може не існувати оцінки ризику контролю як помірного. Проте, деякі аудитори оцінюють ризик контролю як середній, коли контроль не може бути абсолютно надійним у функціонуванні, але, за очікуванням, працює більшу частину часу. Таке часто може мати місце в малих підприємствах.
- Визначення залишкового ризику в результаті поєднання властивого ризику та ризику контролю є предметом професійного судження. Наступна схема показує різні комбінації ризиків, але не є заміною для професійного судження, яке ґрунтується на конкретних обставинах.

*Схема 14.3-2*

| Властивий ризик | Ризик контролю | Ризик суттєвого викривлення |
|---|---|---|
| В | В | В |
| В | С | С |
| В | Н | С чи Н |
| С | В | С |
| С | С | С |
| С | Н | Н |
| Н | В | С/Н |
| Н | С | Н |
| Н | Н | Н |

**Ключ**: В = Високий, С = Середній, Н = Низький

## ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ

### Документування аргументації оцінки ризиків

Підсумовуючи оцінені ризики, забезпечте надання короткого опису причин для кожної оцінки або перехресні посилання, де їх можна знайти. Це часто більш важливо, ніж сама оцінка, тому що допомагає розробити спеціально пристосовані та економічно ефективні дії у відповідь.

### Оцінювання властивих ризиків

Пам’ятайте, що оцінка властивого ризику завжди завершується до будь-якого врахування процедур контролю, які можуть зменшити ризик. Припускаючи, що більшість ділянок фінансової звітності, які підлягають аудиту, буде перевищувати загальну суттєвість, цілком ймовірно (в більшості випадків), що властивий ризик викривлення (до розгляду внутрішнього контролю) для більшості тверджень буде високим.

**Низький ризик для всіх тверджень**
Коли ділянку фінансової звітності було оцінено як таку, що має низький ризик для всіх тверджень, немає потреби повторювати ті ж обґрунтування для кожного окремого твердження. Проте, причина, чому всі оцінки є низькими, має бути задокументована.

## *14.4 Перегляд оцінки ризиків*

Оцінка ризику – це безперервний процес. Під час аудиторської перевірки може бути отримана нова інформація, а виконання аудиторських процедур може виявити додаткові ризики, або що внутрішній контроль не працює, як передбачалося. Коли це відбувається, початкову оцінку ризику необхідно переглянути і врахувати вплив на характер та обсяг подальших аудиторських процедур.

## *14.5 Документація*

Резюме оцінки ризиків може бути задокументовано різними способами. Нижче наведено три можливих підходи:

- **Один окремий документ**
  Окремий документ, який підсумовує оцінки властивих ризиків та ризику контролю, а також ключові причини для комбінованої оцінки ризику. Цей документ також може використовуватися для викладу (у загальних рисах) відповіді на ризик.
- **Включення до загальної стратегії аудиту та плану аудиту**
  Перша частина кожного розділу плану аудиту (наприклад, для дебіторської заборгованості, кредиторської заборгованості тощо) може містити оцінку ризику і вплив на заплановані аудиторські процедури.
- **Включення оцінки ризиків до аудиторської документації подальших процедур**
  У цьому випадку оцінка ризиків, плани аудиту та результати виконаної роботи разом можуть бути задокументовані в одному комплексному робочому документі для кожної ділянки фінансової звітності.

Форма і масштаб документації, що підтверджує оцінки ризику, залежатиме від:

- Характеру, розміру, складності суб’єкта та його внутрішнього контролю;
- Наявності інформації від суб’єкта; та
- Методології аудиту та технології, використаної в ході аудиту.

Інші фактори, які слід враховувати при розробці документації, включають:

- Простота і зрозумілість;
- Посилання на розробку і виконання належної аудиторської відповіді;
- Можливість полегшити оновлення в наступних періодах; та
- Простота огляду. Рецензент має бути в змозі визначити, чи були ідентифіковані головні ризики та чи була належною аудиторська відповідь.

Добре задокументоване резюме оцінки ризиків також буде корисним при плануванні зборів робочої групи в подальших періодах, коли можна буде обговорити характер ризиків і аудиторську відповідь.

Підхід з використанням одного окремого документа , тісно пов'язаного з планом аудиту, показано на наступній схемі. Зверніть увагу, що ця ілюстрація застосовує чотири "комбіновані" твердження (використовувані для цілей цього Посібника), як визначено в Томі 1, Главі 6.

*Схема 14.5-1*

*Оцінка рівнів ризику*

| | | Твердження | ВР | РК | РСВ | Опис основних ризиків та інших чинників, що впливають на оцінку ризиків |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | *Галузь знаходиться у загальному занепаді у зв'язку з появою нових технологій. Проте, обсяги продажів ще зростають і підприємство інвестує у дослідження та розробки.* |
| **Рівень фінансової звітності** | | **Р** | С | Н | Н | *Ставлення управлінського персоналу до внутрішнього контролю належне. Ключові посади займають компетентні люди.* |
| | | | | | | *Подолання контролю управлінським персоналом можливе, але нові політики мають стримувати найбільш поширені практики.* |
| | | | | | | *Правління складається з членів родини.* |
| **Рівень твердження** | | | | | | |
| | ДФЗ або розкриття фінансової звітності | | | | | |
| 1 | Обсяг продажу | **П** | В | Н | С | *Власники бажають економії на податках. Визнання доходу непослідовне.* |
| | | **І** | С | Н | Н | *Виявлено доречні процедури внутрішнього контролю. Можливі тести внутрішнього контролю для цього твердження.* |
| | | **Т** | С | Н | Н | *Виявлено доречні процедури внутрішнього контролю, не було в минулому помилок у цій сфері.* |
| | | **О** | NA | Н | NA | |
| 2 | Дебіторська заборгованість | **П** | Н | Н | Н | *Виявлено доречні процедури внутрішнього контролю, не було в минулому помилок у цій сфері.* |
| | | **І** | В | С | С | *Винагорода продавців залежить від обсягу продажів.* |
| | | **Т** | Н | Н | Н | *Виявлено доречні процедури внутрішнього контролю, не було в минулому помилок у цій сфері.* |
| | | **О** | В | С | С | *Стягнення дебіторської заборгованості може бути проблемним в галузі, що перебуває в занепаді.* |
| 3 | Запаси | **П** | Н | Н | Н | *Виявлено доречні процедури внутрішнього* |

| | | Твердження | ВР | РК | РСВ | Опис основних ризиків та інших чинників, що впливають на оцінку ризиків |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | *контролю, не було в минулому помилок у цій сфері.* |
| | | **І** | В | В | В | *Крадіжки запасів та слабкий фізичний внутрішній контроль на товарному складі.* |
| | | **Т** | Н | Н | Н | *Виявлено доречні процедури внутрішнього контролю, не було в минулому помилок у цій сфері.* |
| | | **О** | В | В | В | *Нова технологія робить застарілими деякі частини та навіть продукцію в цілому.* |

**Ключ**:

| | | | |
|---|---|---|---|
| В = Високий | NA = Не застосовне | ДФЗ = Ділянка фінансової звітності | Т = Точність |
| С = Середній | ВР = Властивий ризик | Р = Всеохоплюючі ризики | О = Оцінка |
| Н = Низький | РК = Ризик внутрішнього контролю | | П = Повнота |
| D = Детективний і коригуючий контроль | РСВ = Ризик суттєвого викривлення (комбінований ризик) | | І = Існування |

Документація оцінених ризиків також може робити посилання на:

- Деталі суттєвих ризиків, які вимагають спеціальної уваги; та
- Ризики, для яких одні тільки процедури по суть не забезпечать достатніх відповідних аудиторських доказів.

## *14.6 Приклади—Заключна фази оцінки ризиків*

Детальну інформацію про приклади, дивись Том 2, Глава 2—Вступ до навчальних прикладів.

Останнім кроком у процесі оцінки ризику є оцінка комбінованих ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень.

Оцінки ризику можуть бути узагальнені з використанням підходу, описаного нижче. Допоміжна інформація (де були задокументовані оцінки властивого ризику і ризику контролю) не наводиться. На практиці, можуть бути зроблені перехресні посилання на підтверджуючі дані.

## Приклад А—Дефта Меблі, Інк.

### *Оцінка рівнів ризику*

| | | Твердження | ВР | РК | РСВ | Опис основних ризиків та інших чинників, що впливають на оцінку ризиків |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | *Ставлення управлінського персоналу до внутрішнього контролю належне. Ключові посади займають компетентні люди.* |
| **Рівень фінансової звітності** | | **Р** | С | Н | Н | *Подолання контролю управлінським персоналом можливе, але ми не знайшли будь-яких випадків цього та ставлення управлінського персоналу до контролю є належним.* |

| | | Твердження | ВР | РК | РСВ | Опис основних ризиків та інших чинників, що впливають на оцінку ризиків |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | *Щомісячні наради для огляду результатів діяльності забезпечують певну підзвітність управлінського персоналу.* |
| **Рівень твердження** | | | | | | |
| | ДФЗ або розкриття фінансової звітності | | | | | |
| 1 | Обсяг продажу | **П** | В | Н | С | *Політики визнання доходу непослідовні.* |
| | | **І** | Н | Н | Н | *Політики визнання доходу непослідовні. Існує тиск на завищення виручки для отримання бонусів та внаслідок ринкових чинників.* |
| | | **Т** | Н | Н | Н | *Система обліку продажів функціонує добре.* |
| | | **О** | NA | Н | NA | |
| 2 | Дебіторська заборгованість | **П** | Н | Н | Н | *Не виявлено значних ризиків.* |
| | | **І** | В | С | С | *Винагорода продавців ґрунтується на зафіксованому обсягу продажів.* |
| | | **Т** | Н | Н | Н | |
| | | **О** | В | С | С | *Отримання коштів по значній дебіторській заборгованості великого роздрібного торговця може бути проблематичним, якщо є сумніви щодо якості продукції або здійснено повернення товару. Крім того, незважаючи на занепад економіки, не виконується кредитна перевірка до надання кредиту.* |

**Ключ**:

| | | | |
|---|---|---|---|
| В = Високий | NA = Не застосовне | ДФЗ = Ділянка фінансової звітності | Т = Точність |
| С = Середній | ВР = Властивий ризик | Р = Всеохоплюючі ризики | О = Оцінка |
| Н = Низький | РК = Ризик внутрішнього контролю | | П = Повнота |
| D = Детективний і коригуючий контроль | РСВ = Ризик суттєвого викривлення (комбінований ризик) | | І = Існування |

На цій стадії було б доречним підготувати повідомлення для управлінського персоналу, в якому викладені значні недоліки, виявлені у системі внутрішнього контролю.

# Приклад B—Кумар & Ко.

## *Завершення фази оцінки ризику*

### *Оцінка рівнів ризику*

| | | Твердження | ВР | РК | РСВ | Опис основних ризиків та інших чинників, що впливають на оцінку ризиків |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | *Ставлення управлінського персоналу до внутрішнього контролю належне. Ключові посади займають компетентні люди.* |
| **Рівень фінансової звітності** | | **Р** | | | С | *Подолання контролю управлінським персоналом можливе внаслідок тиску виконання зобов'язань перед банком та мінімізації податків. Робота бухгалтера не перевірялася Раджем протягом періоду. Бухгалтер здається незадоволеним і може мати можливість для викривлення показників. Отже, як ненавмисні помилки, так і навмисне шахрайство можуть залишитися непоміченими.* |
| | | | | | | *Щомісячні наради для огляду результатів діяльності забезпечують певну підзвітність управлінського персоналу.* |
| **Рівень твердження** | | | | | | |
| | ДФЗ або розкриття фінансової звітності | | | | | |
| 1 | Обсяг продажу | **П** | В | Н | С | *Для цього твердження були виявлені доречні засоби внутрішнього контролю.* |
| | | **І** | В | Н | С | *Для цього твердження були виявлені доречні засоби внутрішнього контролю, але операції між пов'язаними сторонами викликають занепокоєння.* |
| | | **Т** | В | Н | С | *Для цього твердження були виявлені доречні засоби внутрішнього контролю, але операції між пов'язаними сторонами викликають занепокоєння.* |
| | | **О** | С | С | С | *Існує потенційна можливість повернення товару внаслідок стану галузі.* |
| 2 | Дебіторська заборгованість | **П** | В | Н | С | *Основна частка дебіторської заборгованості – заборгованість Дефта. Інших конкретних ризиків не виявлено.* |
| | | **І** | В | С | С | *Основна частка дебіторської заборгованості – заборгованість Дефта. Інших конкретних ризиків не виявлено.* |
| | | **Т** | С | С | С | *Основна частка дебіторської заборгованості – заборгованість Дефта. Інших конкретних ризиків не виявлено.* |
| | | **О** | В | С | С | *Дрібні клієнти можуть мати труднощі з оплатою рахунків в ці складні економічні часи.* |

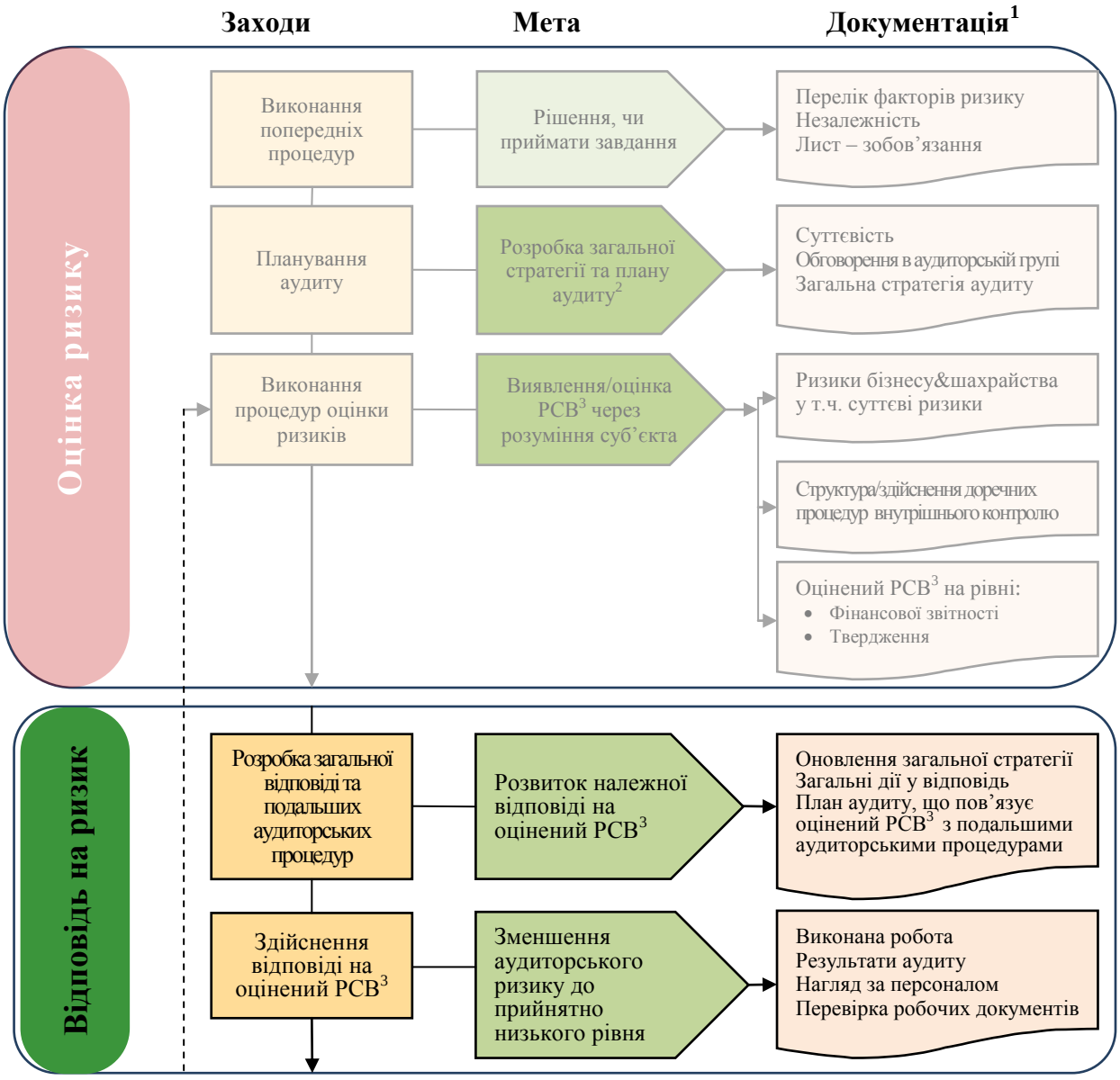
**Ключ**:

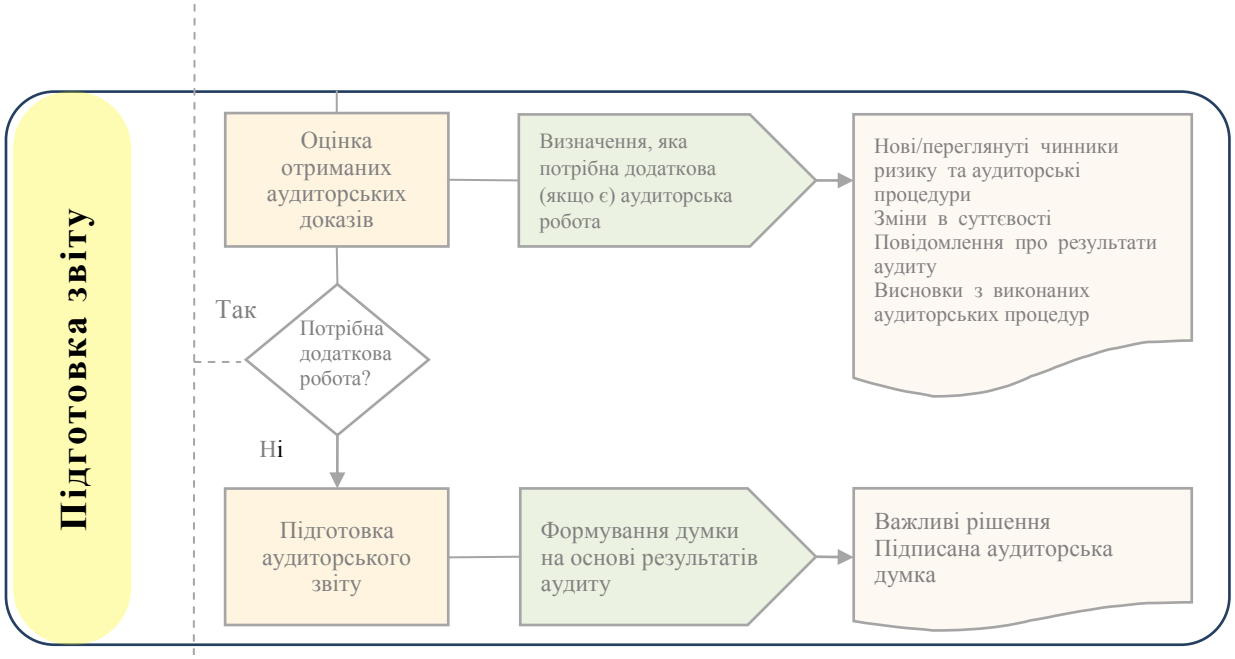
| | | | |
|---|---|---|---|
| В = Високий | NA = Не застосовне | ДФЗ = Ділянка фінансової звітності | Т = Точність |
| С = Середній | ВР = Властивий ризик | Р = Всеохоплюючі ризики | О = Оцінка |
| Н = Низький | РК = Ризик внутрішнього контролю | | П = Повнота |
| D = Детективний і коригуючий контроль | РСВ = Ризик суттєвого викривлення (комбінований ризик) | | І = Існування |

На цій стадії було б доречним підготувати повідомлення для управлінського персоналу, в якому викладені значні недоліки, виявлені у системі внутрішнього контролю.

# 15. Відповідь на ризик—Огляд

*Схема 15.0-1*






**Примітки:**

1. Зверніться до МСА 230 для більш повного переліку необхідної документації
2. Планування (МСА 300) - це постійний та ітеративний процес протягом аудиту
3. РСВ = ризик суттєвого викривлення.

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 330.5 | Аудитор повинен розробити та здійснити загальні дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності (Див.: Пар. Д1-Д3) |
| 330.6 | Аудитор повинен розробити і виконати подальші аудиторські процедури, характер, час та обсяг яких ґрунтуються на та здійснюються у відповідь на оцінку ризиків суттєвого викривлення на рівні твердження (Див.: Пар. Д4-Д8) |

Фаза відповіді на ризик включає заходи, описані нижче:

*Схема15.0-2*

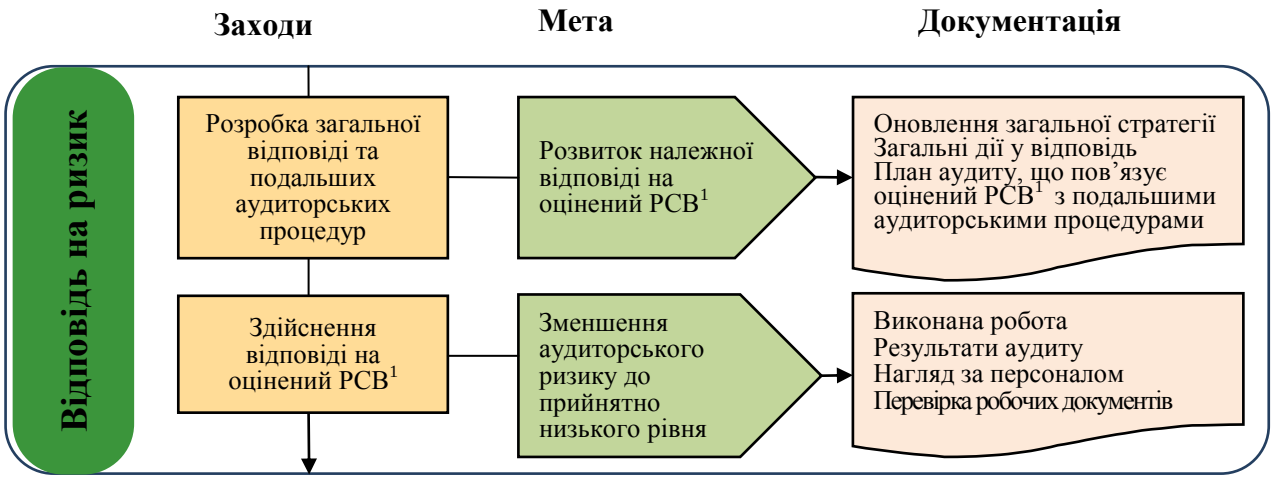
Основні поняття, що розглядаються протягом фази дій у відповідь на ризик, перераховані нижче

| | **Том і глава** |
|---|---|
| Відповідь на оцінені ризики | T1 - 9 |
| Подальші аудиторські процедури | T1 - 10 |
| Облікові оцінки | T1 - 11 |
| Пов’язані сторони | T1 - 12 |
| Подальші події | T1 - 13 |
| Безперервність діяльності | T1 - 14 |
| Огляд вимог інших МСА | T1 - 15 |
| Аудиторська документація | T1 - 16 |

# 16. План аудиту у відповідь

| Зміст глави | Застосовні МСА |
|---|---|
| Як спланувати ефективне реагування аудиту на оцінені ризики. | 260, 300, 330, 500 |

*Схема 16.0.-1*




**Примітки:**

1. РСВ = ризик суттєвого викривлення.

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 260.15 | Аудитор повинен повідомляти вищому управлінському персоналу загальну інформацію щодо запланованого обсягу та термінів проведення аудиту. (Див.: Пар. Д11-Д15). |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 300.9 | Аудитор повинен розробити план аудиту, який має включати опис:<br>(а) Характеру, часу та обсягу запланованих процедур оцінки ризиків, як визначено у МСА 315.<br>(б) Характеру, часу та обсягу запланованих подальших аудиторських процедур на рівні твердження, як визначено у МСА 330.<br>(в) Інших запланованих аудиторських процедур, виконання яких вимагається для того, щоб завдання відповідало МСА. (Див.: Пар. Д12) |
| 300.10 | Аудитор повинен уточнювати та змінювати за потреби загальну стратегію аудиту і план аудиту протягом аудиту. (Див.: Пар. Д13) |
| 300.11 | Аудитор повинен планувати характер, час та обсяг керування і нагляду за членами групи з завдання, а також огляд їх роботи. (Див.: Пар. Д14-Д15). |
| 300.12 | Аудитор повинен включити до аудиторської документації:<br>(а) Загальну стратегію аудиту;<br>(б) План аудиту; та<br>(в) Будь-які значні зміни, внесені протягом завдання з аудиту до загальної стратегії аудиту та плану аудиту, а також причини таких змін. (Див.: Пар. Д16-А19) |
| 330.5 | Аудитор повинен розробити та здійснити загальні дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності (Див.: Пар. Д1-Д3) |
| 330.6 | Аудитор повинен розробити і виконати подальші аудиторські процедури, характер, час та обсяг яких ґрунтуються на та здійснюються у відповідь на оцінку ризиків суттєвого викривлення на рівні твердження (Див.: Пар. Д4-Д8) |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 330.7 | При розробці подальших аудиторських процедур для виконання аудитор повинен:<br>(а) Розглянути причини певної оцінки ризику суттєвого викривлення на рівні твердження для кожного класу операцій, залишку на рахунку та розкриття, включаючи:<br>(i) Ймовірність суттєвого викривлення внаслідок конкретних характеристик доречного класу операцій, залишку на рахунку або розкриття (тобто властивого ризику); та<br>(ii) Чи враховує оцінка ризику доречні заходи контролю (тобто ризик контролю), таким чином вимагаючи від аудитора отримати аудиторські докази для визначення того, чи ефективно функціонують процедури контролю (тобто аудитор має намір покладатися на операційну ефективність заходів контролю при визначенні характеру, часу та масштабу процедур по суті); та (Див.: Пар. Д9-Д18)<br>(б) Отримати тим більш переконливі аудиторські докази, що вищою є оцінка ризику аудитором. (Див.: Пар. Д19) |
| 330.8 | Аудитор повинен розробити та виконати тести контролю для отримання достатніх відповідних аудиторських доказів щодо операційної ефективності доречних заходів контролю, якщо:<br>(а) Оцінка аудитором ризиків суттєвого викривлення на рівні твердження включає очікування того, що заходи контролю функціонують ефективно (тобто аудитор має намір покладатися на операційну ефективність заходів контролю при визначенні характеру, часу та масштабу процедур по суті); або<br>(б) Самі лише процедури по суті не можуть надати достатні відповідні аудиторські докази на рівні твердження. (Див.: Пар. Д20-Д24) |
| 330.9 | При розробці та виконанні тестів контролю аудитор повинен отримати тим більш переконливі аудиторські докази, що більше він покладається на ефективність заходів контролю. (Див.: Пар. Д25) |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 330.10 | Під час розробки та виконання тестів контролю аудитор повинен:<br>(а) Виконати інші аудиторські процедури у поєднанні з запитом, щоб отримати аудиторські докази щодо ефективності функціонування заходів контролю, включаючи наступне:<br>(і) Як застосовувалися заходи контролю у доречні періоди часу протягом звітного періоду.<br>(іі) Послідовність їх застосування.<br>(ііі) Ким або за допомогою яких способів вони застосовувалися. (Див.: Пар. Д26-Д29)<br>(б) Визначити, чи залежать заходи контролю, що підлягають тестуванню, від інших процедур контролю (непрямих заходів контролю) та, якщо це так, чи потрібно отримати аудиторські докази, які підтверджують ефективне функціонування таких непрямих заходів контролю. (Див.: Пар. Д30-Д31) |
| 330.15 | Якщо аудитор планує покладатися на заходи контролю над певним ризиком, котрий аудитор визначив як значний ризик, аудитор повинен виконати тести цих заходів контролю у поточному періоді. |
| 330.18 | Незалежно від оцінених ризиків суттєвого викривлення, аудитор повинен розробити й виконати процедури по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку на рахунку та розкриття інформації. (Див.: Пар. Д42-Д47) |
| 330.19 | Аудитор повинен розглянути, чи слід виконати процедури зовнішнього підтвердження в якості аудиторських процедур по суті. (Див.: Пар. Д48-Д51) |
| 330.20 | Процедури аудитора по суті повинні включати наступні аудиторські процедури, пов’язані з процесом закриття фінансової звітності:<br>(а) Узгодження або звірку фінансової звітності з основними даними обліку; та<br>(б) Перевірку суттєвих журнальних проводок та інших коригувань, зроблених протягом підготовки фінансової звітності. (Див.: Пар. Д52) |
| 330.21 | Якщо аудитор визначив, що оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні твердження є значним ризиком, він повинен виконати процедури по суті, які спеціально відповідають на такий ризик. Коли підхід до значного ризику складається тільки з процедур по суті, такі процедури мають включати тести деталей. (Див.: Пар. Д53) |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 330.22 | Якщо процедури по суті виконуються на проміжну дату, аудитор повинен охопити період, що залишився, виконуючи:<br>(а) процедури по суті в поєднанні з тестами контролю для проміжного періоду; або<br>(б) якщо аудитор визначає, що цього буде достатньо, тільки додаткові процедури по суті, які забезпечують обґрунтовану основу для поширення аудиторських висновків з проміжної дати до кінця періоду. (Див.: Пар. Д54-Д57) |
| 330.24 | Аудитор повинен виконати аудиторські процедури з метою оцінити, чи відповідає загальне подання фінансової звітності, включаючи пов'язані розкриття інформації, застосовній концептуальній основі фінансової звітності. (Див.: Пар. Д59) |
| 500.6 | Аудитор повинен розробити й виконати аудиторські процедури відповідно до обставин з метою отримання достатніх відповідних аудиторських доказів. (Див.: Пар. Д1-Д25) |
| 500.7 | Розробляючи та виконуючи аудиторські процедури, аудитор повинен розглянути доречність та достовірність інформації, що використовуватиметься як аудиторські докази. (Див.: Пар. Д26-Д33) |
| 500.10 | При розробці тестів контролю та тестів деталей аудитор повинен визначити засоби відбору елементів для тестування, які є ефективними для досягнення мети аудиторської процедури. (Див.: Пар. Д52-Д56) |

## *16.1 Огляд*

На стадії відповіді на ризик метою є отримання достатніх відповідних аудиторських доказів щодо оцінених ризиків. Це досягається за допомогою розробки і застосування доречних заходів у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень.

Аудитор може наблизитися до цього завдання різними шляхами, наприклад:

- Послідовно розглянути кожний з оцінених ризиків відповідно до його характеру (наприклад, спад в економіці) та розробка належної відповіді у формі подальших аудиторських процедур;

- Розглянути оцінені ризики по ділянках фінансової звітності або розкриттях, які перебувають під впливом цих ризиків. Після цього аудитор може розробити належну відповідь у формі подальших аудиторських процедур; або
- Почати зі стандартного переліку аудиторських процедур для кожної суттєвої ділянки фінансової звітності та твердження і спеціально пристосувати його (додаючи, змінюючи та виключаючи процедури), щоб розробити належну відповідь на оцінені ризики.

Відповідь на оцінені ризики означає більш ніж використання стандартної (“одного розміру для всіх”) програми аудиту, яка може бути спрямована на кожне твердження, але не була пристосована для усунення оцінених ризиків для ділянок фінансової звітності по твердженнях для конкретного суб’єкта господарювання. Аудиторські програми мають зазвичай бути пристосовані (до необхідної міри) до рівня ризику суб’єкта та його конкретних обставин.

## *16.2 Початок*

Відправною точкою для розробки ефективної аудиторської відповіді є перелік оцінених ризиків, який був складений на завершальному етапі фази оцінки ризиків (дивись Том 2, Глава14).

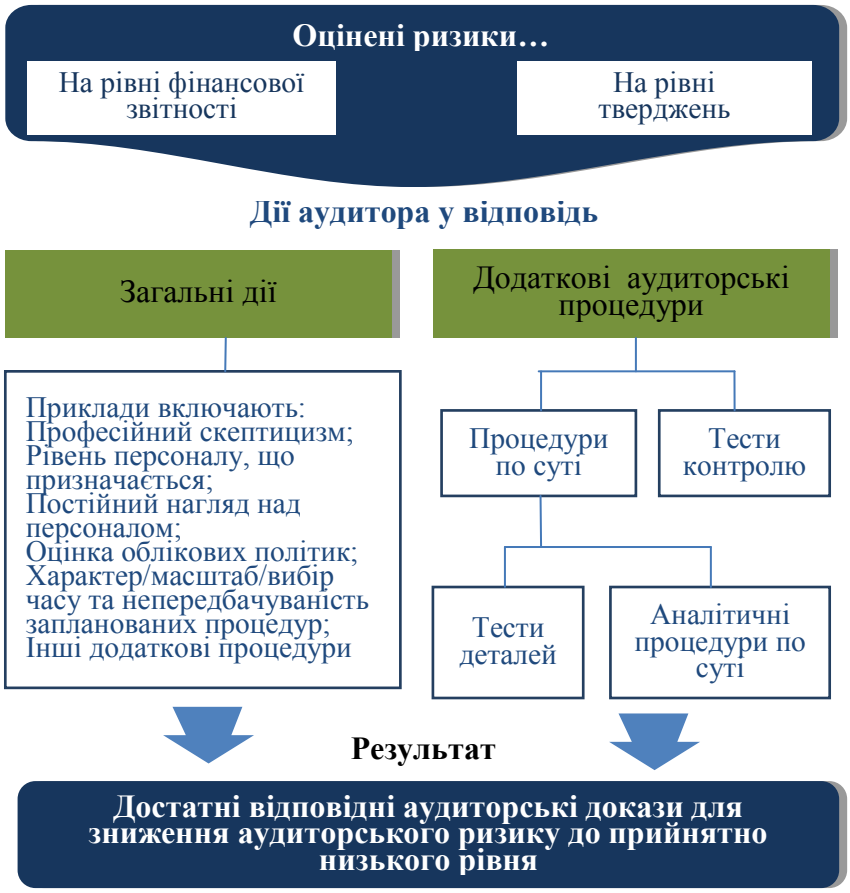
Ризики мають бути виявлені та оцінені на:

- Рівні фінансової звітності; та
- На рівні твердження для ділянок фінансової звітності та розкриттів інформації.

Невеликі ділянки фінансової звітності можуть бути згруповані разом та розглядатися як одна велика ділянка для розробки належної аудиторської відповіді.

Том 1, Глава 9 описує можливі дії у відповідь на оцінені ризики на двох рівнях. Типи необхідних заходів підсумовані у наступній схемі.

*Схема 16.2-1*




## *16.3 Загальні заходи у відповідь*

Всеохоплюючі ризики на рівні фінансової звітності (наприклад, такі ризики як недосконале середовище контролю та/або потенціал для шахрайства, які можуть впливати на багато тверджень) розглядаються через розробку та застосування аудитором загальної відповіді, як показано на наступній схемі. Зверніться до Тому 2, Глави 8 за додатковою інформацією про всеохоплюючі ризики.

Сфери, які аудитор може розглянути при розробці загальної відповіді, включають визначення:

- Ступеню, до якого аудиторській групі необхідно нагадати про застосування професійного скептицизму;
- Який персонал призначити на завдання, включаючи штат зі спеціальними знаннями, або чи використати експертів;
- Потрібного масштабу нагляду за аудиторською перевіркою;
- Потреби внесення деяких елементів непередбачуваності у вибір подальших аудиторських процедур для виконання; та
- Будь-яких загальних змін, які потрібно внести до характеру, часу чи обсягу аудиторських процедур. Це може включати вибір часу виконання процедур (на проміжну дату або на кінець періоду), чи нові/розширені процедури для спрямування на специфічні чинники ризику, наприклад, ризик шахрайства.

*Схема 16.3-1*

| Оцінка ризику | Можлива загальна відповідь |
|---|---|
| **Ефективне середовище контролю** | Це надає можливість аудитору мати більшу упевненість у внутрішньому контролі та достовірності аудиторських доказів, внутрішньо генерованих всередині суб'єкта господарювання.<br>Загальна відповідь може включати деякі аудиторські процедури, виконані на проміжну дату, а не на кінець періоду. |
| **Неефективне середовище контролю** ***(Існують недоліки)*** | Це ймовірно може вимагати від аудитора виконати деяку додаткову роботу, наприклад:<br>• Призначення більш досвідченого аудиторського персоналу.<br>• Виконання більшої кількості аудиторських процедур на кінець періоду, а не на проміжну дату.<br>• Отримання більш широких аудиторських доказів від процедур по суті.<br>• Внесення змін до характеру, часу або обсягу аудиторських процедур, що підлягають виконанню. |

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Якщо можливо, зробіть попередню оцінку ризику на рівні фінансової звітності на етапі планування. Це полегшить розробку первинної загальної відповіді, яка спрямована на такі питання як: який персонал призначити (в тому числі зі спеціальними навичками), рівень потрібного нагляду, та які аудиторські процедури необхідно виконати. Ця попередня оцінка ризику може потребувати оновлення протягом аудиту та внесення відповідних змін до загальної відповіді.

Проте, це може бути неможливим у малих підприємствах, які не мають проміжної або щомісячної фінансової інформації, наявної для виконання аналітичних процедур і виявлення/оцінки ризиків суттєвого викривлення. Якщо обмежені аналітичні процедури не можуть бути виконані або не може бути отримана інформація за допомогою запитів для планування аудиту, аудитору може потребуватися чикати, доки не з'явиться проект фінансової звітності суб'єкта господарювання.

## *16.4 Використання тверджень при плануванні тестів*

Оцінка ризиків суттєвого викривлення вимагається на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень. Метою є розробка належної аудиторської відповіді для отримання доказів, які звертаються до оцінки ризиків, розроблених для кожного доречного твердження. Дивись Том 1, Главу 6 для додаткової інформації про твердження.

Розробляючи відповідь для конкретних класів операцій, аудитор має пам’ятати, що твердження також забезпечують загальний зв'язок між тестуванням внутрішнього контролю та процедурами по суті. Це важливо для визначення доречності поєднання тестів контролю та процедур по суті для зменшення ризиків суттєвого викривлення до прийнятно низького рівня.

Наприклад, аудиторські процедури для “існування” запасів будуть зосереджені на тестуванні правильності елементів, вже зареєстрованих як частина залишку запасів, та на тестуванні процедур контролю, які можуть стримати ризик включення неіснуючих елементів до залишку запасів. Тест “повноти” запасів буде зосередженим на перевірці елементів, невключених до залишку запасів, або може надати можливі докази відсутніх елементів. Це може включати замовлення на купівлю товарів та тестування процедур контролю, які здатні зменшити ризик пропущених запасів.

## *16.5 Використання суттєвості при плануванні тестів*

Ключовим чинником у розгляді масштабу аудиторської процедури, яка вважається необхідною, є встановлена робоча суттєвість. Робоча суттєвість ґрунтується на рівні суттєвості, встановленому для фінансової звітності у цілому, але може бути змінена для розгляду конкретних ризиків щодо залишку на рахунку, класу операцій чи розкриттів фінансової звітності.

Обсяг необхідних аудиторських процедур визначається після розгляду робочої суттєвості, оцінки ризиків та ступені впевненості, яку аудитор планує отримати. Як правило, обсяг аудиторських процедур (наприклад, розмір вибірки для виконання тестів деталей або рівень деталізації, потрібний від аналітичної процедури по суті) може зростати зі збільшенням ризику суттєвого викривлення. Проте, збільшення обсягу аудиторської процедури є ефективним тільки якщо сама аудиторська процедура доречна для конкретного ризику. Дивись Том 1, Глава7 и Том 2, Глави 6 та 17 для отримання більшої інформації щодо використання суттєвості при розробці тестів.

## *16.6 Інструментарій аудитора*

При розробці детального плану аудиту, аудитору слід використовувати своє професійне судження для відбору відповідних типів можливих аудиторських процедур. Дивись Том 1, Глави 10 та 15 для більш детального опису подальших аудиторських процедур.

Ефективна програма аудиту має ґрунтуватися на прийнятному поєднанні процедур, які спільно зменшують аудиторський ризик до прийнятно низького рівня. Для мети цього Посібника різноманітні типи аудиторських процедур, доступні аудитору, були поділені за категоріями, як показано на наступній схемі.

*Схема 16.6-1*

**Примітка:** Терміни “основні” та “розширені” використовуються виключно для мети цього Посібника.

*Схема 16.6-2*

| Тип процедур | Опис |
|---|---|
| **Процедури по суті — *Основні*** | Термін “основна” використовується для типових процедур по суті, які вимагаються параграфом 18 МСА 330 для виконання для кожного суттєвого класу операцій, залишку на рахунку та розкриття незалежно від оцінки ризику суттєвого викривлення (РСВ). Ці основні процедури відображають факт, що:<br>• Оцінка ризику аудитором є суб’єктивною та може не виявити всіх ризиків суттєвого викривлення; та<br>• Існують властиві обмеження внутрішнього контролю, включаючи подолання його управлінським персоналом.<br>Якщо **РСВ дуже низький**, ці основні типи процедур можуть бути достатніми для отримання відповідних аудиторських доказів для конкретного твердження.<br>Прикладом основних процедур по суті можуть бути:<br>• Отримання повного переліку елементів, які складають сальдо на кінець періоду;<br>• Порівняння залишку поточного періоду з попереднім періодом;<br>• Отримання причин коливань; та<br>• Виконання деяких процедур відсічення на кінець періоду. |

| Тип процедур | Опис |
|---|---|
| **Процедури по суті —** ***Розширені*** | Термін “розширені” використовується у цьому Посібнику для того, щоб підкреслити характер та обсяг додаткової аудиторської роботи (понад основні процедури), потрібної для реагування на ситуації, у яких оцінений ризик для конкретного твердження є середнім або високим. Це може мати місце, коли існують специфічні або значні ризики. Розширені процедури можуть включати:<br>• Процедури, пристосовані для відповіді на специфічні чинники ризику (наприклад, домінування управлінського персоналу), інші типи шахрайства або значні ризики; та<br>• Процедури, подібні основним, але масштаб процедури збільшується (наприклад, збільшений обсяг вибірки у тестах деталей) для отримання прийнятного зменшення рівня ризику.<br>Дивись Том 2, Главу 10 для більш детального опису значних ризиків та належної аудиторської відповіді. |
| **Тести контролю** | У випадках, коли запроваджені ключові процедури контролю (які ймовірно функціонують ефективно) для спрямування на певні твердження, можуть виконуватися тести процедур контролю для отримання необхідних доказів щодо твердження.<br>Тести контролю, виконані для зменшення ризику до низького рівня (потребуючи більш великого обсягу вибірки), можуть надати більшість доказів, потрібних для конкретного твердження.<br>У якості альтернативи, тести процедур контролю можуть виконуватися для зменшення ризику до середнього рівня (потребуючи трохи меншого обсягу вибірки). У цьому випадку для отримання необхідних доказів аудитору слід доповнити тести контролю процедурами по суті, спрямованими на те ж саме твердження.<br>За певними критеріями процедури внутрішнього контролю необхідно тестувати тільки кожного третього аудиту. Дивись обговорення щодо тестів контролю у Томі 1, Глава 10.5. |
| **Аналітичні процедури по суті** | Аналітичні процедури по суті включають оцінки фінансової інформації за допомогою аналізу ймовірних взаємозв’язків між фінансовими та нефінансовими даними. Вони |

| Тип процедур | Опис |
|---|---|
| | вимагають розвитку точних очікувань для певних сум (наприклад, обсягу продажів), які, порівняно з фактично зареєстрованими сумами, можуть бути достатніми для виявлення викривлення.<br><br>Аналітичні процедури можуть бути поділені за категоріями на:<br><br>• Просте порівняння даних, яке зазвичай може включатися у основні процедури по суті. Ці процедури, як правило, можуть бути поєднані з іншими тестами деталей на рівні твердження. Вони самі по собі не забезпечать достатніх аудиторських доказів.<br><br>• Прогнозні моделі, які самі собою (або у поєднанні з тестами контролю або іншими процедурами по суті) можуть бути достатніми для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. Наприклад, якщо підприємство мало шість працівників з фіксованими ставками оплати протягом періоду, може бути можливим оцінити валові витрати на оплату праці за період з високим ступенем точності. Припускаючи, що кількість працівників та ставки оплати були точними, ця процедура може надати повні аудиторські докази для заробітної плати. Може бути непотрібним виконання інших процедур по суті (основних чи розширених).<br><br>**Примітка:** При розгляді значного ризику від аудитора вимагається поєднувати аналітичні процедури по суті з іншими процедурами по суті, які включають тести деталей. |

## *16.7 Розробка плану аудиту у відповідь*

Для розробки плану аудиту, який належним чином відповідає на оцінені ризики, вимагається професійне судження і уважне обмірковування. Час, витрачений на розробку відповідного плану, неодмінно призведе до більш ефективного і продуктивного аудиту і економії часу, витраченого персоналом.

Три загальних кроки, які аудитор робить при розробці плану:

- Відповідь на оцінені ризики на рівні фінансової звітності (загальна відповідь);
- Ідентифікація будь-яких конкретних процедур, необхідних для суттєвих ділянок фінансової звітності; та
- Визначення того, які потрібні аудиторські процедури (інструменти з усього набору) та масштаб тестування.

### *Крок 1—Відповідь на оцінені ризики на рівні фінансової звітності*

Першим кроком є розробка належних загальних дій у відповідь на оцінку ризиків на рівні фінансової звітності. У зв'язку з тим, що ці ризики є всеохоплюючими, середня або висока оцінка рівня ризику зазвичай призведе до того, що буде потрібною додаткова робота фактично для кожної ділянки фінансової звітності. Дивись на обговорення загальних дій у відповідь у Томі 2, Глава 16.3.

### *Крок 2—Ідентифікація конкретних процедур, необхідних для суттєвих ділянок фінансової звітності*

Перш ніж розробляти детальні заходи у відповідь на оцінені ризики, аудитор може знайти корисним розглянути (для кожної суттєвої ділянки фінансової звітності) питання, викладені у наступній схемі.

*Схема 16.7-1*

| **Для кожної суттєвої чи потенційно суттєвої ділянки фінансової звітності** | |
|---|---|
| **Питання для розгляду під час розробки належної аудиторської відповіді** | Чи є твердження, які не можуть бути розглянуті за допомогою тільки процедур по суті? Якщо це так, будуть потрібні тести контролю.<br><br>Це може мати місце, коли:<br>• Немає документації для надання аудиторських доказів щодо твердження, наприклад, повноти продажів; або<br>• Підприємство веде свій бізнес, застосовуючи ІТ, і не створюється або не підтримується документація, інша ніж за допомогою системи ІТ. |
| | Чи надійними, за очікуваннями, є процедури внутрішнього контролю над пов'язаними класами операцій/процесами? Якщо це так, можуть бути можливими тести контролю, за винятком випадків, коли кількість транзакцій настільки мала, що процедури по суті можуть бути більш ефективними. |
| | Чи доступні аналітичні процедури по суті (наприклад, щодо пов'язаних класів операцій)? |
| | Чи потрібен елемент непередбачуваності (для спрямування на ризики шахрайства тощо)? |
| | Чи є "значні ризики" (тобто, шахрайство, пов'язані сторони тощо), які потребують спеціального розгляду? |

### *Крок 3—Визначення характеру та обсягу потрібних аудиторських процедур*

Третім кроком є застосування професійного судження для вибору доречного набору процедур і масштабу тестування, потрібних для належної відповіді на оцінені ризики на рівні твердження.

Нижче показано один з можливих підходів для визначення поєднання процедур для розгляду існування дебіторської заборгованості при низькому, середньому та високому рівнях оціненого ризику.

**Дебіторська заборгованість — Низький рівень оціненого ризику**

Робоча суттєвість = 12,000€

**Заплановані аудиторські дії у відповідь**

| **Оцінка ризику для твердження про існування** | Низький | **Коментар** |
|---|---|---|
| **Процедури по суті— *Основні*** | √ | Ці процедури можуть розглядатися як адекватні самі по собі для спрямування на оцінений ризик. Вони можуть включати типові тести деталей та прості аналітичні процедури, які можуть бути виконані фактично для будь-якого аудиту дебіторської заборгованості. Ці процедури часто можуть включатися до стандартної програми аудиту дебіторської заборгованості. |

**Дебіторська заборгованість — Середній рівень оціненого ризику**

Робоча суттєвість = 10,000€

**Заплановані аудиторські дії у відповідь**

| **Оцінка ризику для твердження про існування** | Середній | **Коментар** |
|---|---|---|
| **Процедури по суті— *Основні*** | √ | Ці процедури мають виконуватися для розгляду ризику існування в цілому. |
| **Процедури по суті — *Розширені*** | √ | Ці процедури мають бути розроблені для:<br>• Розгляду конкретних ризиків, виявлених у зв'язку з існуванням дебіторської заборгованості (наприклад, ризик шахрайства); та<br>• Виконання достатньої кількості тестів деталей для зменшення оціненого ризику до прийнятно низького рівня. |

Якщо суб'єкт господарювання має процедури внутрішнього контролю (наприклад, над продажами), які розглядають існування дебіторської заборгованості, альтернативою виконанню розширених процедур може бути тестування операційної ефективності таких процедур контролю.

### Дебіторська заборгованість — Високий рівень оціненого ризику

Робоча суттєвість = 10,000€

**Заплановані аудиторські дії у відповідь**

| **Оцінка ризику для твердження про існування** | Високий | **Коментар** |
|---|---|---|
| **Процедури по суті— *Основні*** | √ | Ці процедури мають виконуватися для розгляду ризику існування в цілому. |
| **Процедури по суті — *Розширені*** | √ | Ці процедури мають бути розроблені для:<br>• Розгляду конкретних ризиків, виявлених у зв'язку з існуванням дебіторської заборгованості (наприклад, ризик шахрайства); та<br>• Виконання достатньої кількості тестів деталей для зменшення оціненого ризику до прийнятно низького рівня. |
| **Тести контролю (Операційної ефективності)** | √ | Для зменшення обсягу вибірки, потрібного для тестів деталей, які можуть зменшити ризик до низького рівня, може бути потрібним виконати тестування процедур внутрішнього контролю, який спрямований на існування, для того, щоб отримати середній рівень зменшення ризику. Це поєднання з тестами деталей, описаними вище, зменшить оцінений ризик до прийнятно низького рівня. |

У наведеному вище прикладі також можливо отримати більшість потрібних доказів за допомогою виконання тестів контролю, які зменшують ризик до прийнятно низького рівня. Це може виключити потребу у певних розширених процедурах по суті.

Розробляючи стратегію аудиту щодо конкретних залишків на рахунках чи операцій аудитор завжди має розглянути роботу, виконану на інших частинах потоку транзакцій.

Іншим прикладом є повнота продажів для підприємства, яке володіє багатоквартирним будинком і здає в оренду приміщення.

**Дебіторська заборгованість — Середній рівень оціненого ризику**

Робоча суттєвість = 6,000€

**Заплановані аудиторські дії у відповідь**

| **Оцінка ризику для твердження про повноту** | Середній | **Коментар** |
|---|---|---|
| **Процедури по суті— *Основні*** | √ | У світлі аналітичних процедур по суті, описаних нижче, ці процедури можуть бути непотрібними зовсім чи обмеженими для отримання доказів щодо використаних припущень. |
| **Аналітичні процедури по суті** | √ | Відома кількість орендованих квартир складає 64 і орендна плата складає 1,000*€* за місяць для 46 двокімнатних квартир та 800*€* для 18 однокімнатних квартир.<br>• Прогнозний рентний дохід може бути розраховано як 724,800*€*.<br>• Фактичний дохід, зареєстрований в бухгалтерському обліку, складає 718,800*€*, різниця – 6,000*€*.<br>Розбіжність було підтверджено фактом, що шість двокімнатних квартир залишалися незайнятими протягом місяця у звітному році. |

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

**Уникайте виконання за замовчуванням загальних чи стандартних аудиторських процедур, якщо можливо**
Найбільш ефективними аудиторськими процедурами є ті, які спеціально спрямовані на причини оцінених ризиків.

**Численні твердження**
Якщо можливо, обирайте аудиторські процедури, які спрямовані на багато тверджень. Це зменшить потребу в інших тестах деталей.

**Ділянки з низьким ризиком**
Використовуйте інформацію, отриману при оцінюванні ризиків суттєвого викривлення для того, щоб зменшити необхідність процедур по суті у ділянках з низьким ризиком.

**Розгляньте використання тестів контролю**
Використовуйте інформацію, отриману щодо внутрішнього контролю для виявлення

ключових процедур контролю, які можуть бути протестовані на операційну ефективність. Виконання тестів контролю (деякі з яких можуть потребувати тестування тільки один раз на кожні три роки) часто може мати результатом набагато менший обсяг роботи, ніж виконання розширених тестів деталей.

**Не ігноруйте заходи контролю ІТ**

Обсяг вибірки для тестування автоматизованих процедур контролю є дуже малим тому, що автоматизований контроль кожного разу ймовірно працює одним і тим же способом, що робить її репрезентативною для всіх інших елементів генеральної сукупності. Проте це має ґрунтуватися на припущенні, що підприємство має в експлуатації ефективні загальні процедури ІТ.

**Тести подвійного призначення**

Якщо тести контролю заплановані щодо того ж самого класу операцій, що і тести по суті, розгляньте можливість виконання тестів подвійного призначення. Це коли тести контролю виконуються одночасно з тестами деталей щодо однієї й тієї ж операції. Хоча мета тестів контролю відрізняється від тестів деталей, обидві мети можуть досягатися одночасно. Наприклад, рахунок-фактура може бути досліджена для того, щоб визначити, чи було її затверджено (тест контролю) та чи було транзакцію належним чином зареєстровано в бухгалтерському обліку (тест деталей).

**Розгляньте роботу, виконану щодо всіх частин потоку операцій**

Беріть до уваги роботу, виконану щодо інших частин класу операцій. Наприклад, тести контролю над повнотою продажів можуть надати докази щодо повноти дебіторської заборгованості.

**Приймайте рішення щодо стратегії аудиту та аудиторських процедур на етапі планування**

Коли це можливо, розробіть характер та обсяг аудиторських процедур на етапі планування аудиту, коли група може погодити підхід, якому потрібно слідувати. Це допоможе уникнути необхідності молодшому персоналу самостійно розробляти аудиторські процедури або просто виконувати ті ж самі процедури, що і минулого року.

**Пам’ятайте про використання аналітичних процедур**

Аналітичні процедури використовуються на кожному етапі аудиту.

- На початку аудиту аналітичні процедури використовуються як процедури оцінки ризику.
- Протягом аудиту аналітичні процедури виконуються для аналізу коливань у даних та для підтвердження певних класів операцій і залишків на рахунках.
- Близько до закінчення аудиту аналітичні процедури виконуються для того, щоб визначити чи відповідає фінансова звітність розумінню аудитором суб’єкта господарювання або для того, щоб вказати на раніше не розпізнаний ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

## *16.8 Відповідь на ризик шахрайства*

Ризик шахрайства (включаючи уникнення контролю управлінським персоналом) може існувати майже на будь-якому підприємстві і має бути розглянутим при розробці плану аудиту. Першим кроком є оцінка потенційного ризику шахрайства, а потім розробка прийнятних загальних та деталізованих заходів у відповідь.

**Примітка:** Аудитору потрібно розглядати оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства як значні ризики.

Значний ризик вимагає від аудитора:

- Отримати розуміння пов'язаних процедур контролю у суб'єкта, в тому числі заходів контролю, доречних для таких ризиків; та
- Виконати процедури по суті, які спеціально відповідають на цей ризик.

Коли підхід до значного ризику складається тільки з процедур по суті, ці процедури мають включати тести деталей.

Оцінюючи потенційний ризик та належну відповідь на шахрайство аудитор повинен розглянути наступне:

- Загальні дії, вже розроблені у відповідь на оцінені ризики на рівні фінансової звітності;
- Спеціальні заходи у відповідь, вже розроблені у зв'язку з іншими ризиками, оціненими на рівні тверджень;
- Сценарії шахрайства (якщо є), розроблені протягом дискусій на етапі планування;
- Ризики шахрайства (можливості, мотиви та обґрунтування), виявлені у результаті виконання процедур оцінки ризику;
- Вразливість певних залишків та операцій фінансової звітності до шахрайства;
- Будь-які відомі випадки фактичного шахрайства у минулому чи поточному періоді; та
- Ризики стосовно уникнення контролю управлінським персоналом.

Наступна схема описує деякі можливі дії у відповідь на ризики, визначені вище.

*Схема 16.8-1*

| **Загальні дії у відповідь на шахрайство** | |
|---|---|
| **Всеохоплюючі ризики на рівні фінансової звітності** | Розгляньте необхідність у:<br>• Посиленні професійного скептицизму під час перевірки певної документації чи підтвердження значних заяв управлінського персоналу;<br>• Особах зі спеціальними навичками/знаннями, наприклад, інформаційної технології (IT);<br>• Опрацюванні спеціальних аудиторських процедур для |

| Загальні дії у відповідь на шахрайство | |
|---|---|
| | виявлення існування шахрайства; та<br>• Елементі непередбачуваності у відборі аудиторських процедур для застосування.<br>Розгляньте внесення змін до вибору часу певних аудиторських процедур, використовуючи різноманітні методи вибірки чи виконуючи процедури без попереднього оголошення. |

| Спеціальні дії у відповідь на ризики потенційного шахрайства | |
|---|---|
| **Конкретні ризики на рівні твердження** | Розгляньте:<br>• Внесення змін до характеру, часу та обсягу аудиторських процедур для спрямування на ризик. Приклади включають наступне:<br>– Отримання більш надійних та доречних аудиторських доказів або додаткової підтверджуваної інформації на підтримку тверджень управлінського персоналу,<br>– Виконання фізичних спостережень чи перевірки певних активів,<br>– Спостереження за інвентаризацією запасів без попереднього оголошення, та<br>– Виконання додаткової перевірки даних обліку запасів для виявлення незвичайних елементів, неочікуваних сум та інших елементів для виконання подальших процедур.<br>• Виконання додаткової роботи для оцінювання обґрунтованості оцінок управлінського персоналу та основних суджень і припущень.<br>• Збільшення обсягів вибірки чи виконання аналітичних процедур на більш детальному рівні.<br>• Використання комп'ютеризованих методик аудиту (КМА). Наприклад,<br>– Збір більшої кількості доказів стосовно даних, що містяться у значних рахунках обліку чи файлах електронних операцій,<br>– Виконання більш розширеного тестування файлів електронних операцій та рахунків обліку,<br>– Відбір вибірки операцій з основних електронних |

| Спеціальні дії у відповідь на ризики потенційного шахрайства | |
|---|---|
| | файлів,<br>– Сортування операцій з конкретними характеристиками, та<br>– Тестування всієї генеральної сукупності замість вибірки.<br>• Запит додаткової інформації у зовнішніх підтвердженнях. Наприклад, на підтвердження дебіторської заборгованості аудитор може запитати підтвердження деталей угоди купівлі-продажу, в тому числі дату угоди, будь-які права на повернення та умови постачання. Проте обміркуйте, чи може запит додаткової інформації значно затримати час відповіді.<br>• Зміна часу виконання процедур по суті з проміжної дати на кінець періоду. Проте, якщо існує ризик навмисного викривлення чи маніпулювання, аудиторські процедури для поширення аудиторських висновків з проміжної дати до кінця періоду можуть бути неефективними. |

| Ризики, пов’язані з уникненням контролю управлінським персоналом | |
|---|---|
| **Джерела ризику Розгляньте журнальні проводки** | Ідентифікація, відбір та тестування журнальних проводок та інших коригувань ґрунтується на наступному:<br>• Розумінні процесу фінансової звітності у суб’єкта та розробки/здійсненні внутрішнього контролю.<br>• Розгляді:<br>– Характеристик шахрайських журнальних проводок чи інших коригувань,<br>– Наявності чинників ризику шахрайства, які стосуються конкретних класів журнальних проводок та інших коригувань, та<br>– Опитування осіб, задіяних у процесі фінансової звітності щодо невідповідної або незвичайної активності. |
| **Оцінки управлінського персоналу** | Перевірка оцінок, пов’язаних з конкретними операціями чи залишками з метою виявлення можливої упередженості частини управлінського персоналу. Подальші процедури можуть включати наступне:<br>• Повторний перегляд оцінок в цілому; |

| Ризики, пов'язані з уникненням контролю управлінським персоналом | |
|---|---|
| | • Виконання ретроспективного огляду суджень та припущень управлінського персоналу стосовно значних облікових оцінок, зроблених у попередньому періоді; та<br>• Визначення того, чи призводить кумулятивний ефект необ'єктивності в оцінках управлінського персоналу до суттєвого викривлення у фінансовій звітності. |
| **Значні операції** | Отримання розуміння комерційного обґрунтування суттєвих операцій, які є незвичайними чи виходять за межі звичайного ходу бізнесу. Це включає оцінку того, чи:<br>• надає управлінський персонал більше уваги необхідності дотримання певного облікового підходу, ніж економічним основам операції;<br>• здаються надто складними угоди, що супроводжують такі операції;<br>• обговорював управлінський персонал характер та облік таких операцій з вищим управлінським персоналом;<br>• включають операції раніше невиявлених пов'язаних сторін або сторін, які не мають майна чи фінансового потенціалу для підтримки операції без допомоги суб'єкта господарювання, що перевіряється;<br>• перевірялися належним чином та затверджувалися вищим управлінським персоналом операції, які стосуються неконсолідованих пов'язаних сторін, включаючи суб'єктів спеціального призначення; та<br>• існує адекватна документація. |
| **Операції пов'язаних сторін** | Отримання розуміння комерційних відносин, які пов'язані сторони можуть встановити прямо чи непрямо з суб'єктом, за допомогою:<br>• Запитів чи обговорень з управлінським та вищим управлінським персоналом;<br>• Запитів пов'язаної сторони;<br>• Ознайомлення зі значними контрактами з пов'язаною стороною; та<br>• Відповідних досліджень питання, наприклад через Інтернет або зовнішні бази даних економічної інформації.<br>На підставі результатів, отриманих від вищенаведених |

| Ризики, пов'язані з уникненням контролю управлінським персоналом | |
|---|---|
| | процедур:<br>• Ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами з пов'язаною стороною;<br>• Трактування виявлених значних операцій пов'язаних осіб за межами звичайного ходу бізнесу суб'єкта господарювання як таких, що призводять до значних ризиків; та<br>• Визначити необхідність в аудиторських процедурах по суті, які відповідають на виявлені ризики. |
| **Визнання доходу** | Виконання аналітичних процедур по суті. Розгляд комп'ютеризованих методик аудиту (КМА) для виявлення незвичайних чи неочікуваних відносин або операцій. |
| | Підтвердження доречних умов контрактів з клієнтами (критерії прийняття, умови поставки і платежу) та відсутності сторонніх угод (наприклад, надання покупцю права на повернення товару відразу після кінця періоду). |

## *16.9 Ризик викривлень у поданні та розкритті*

Деякі оцінені ризики можуть виникати внаслідок подання та розкриття фінансової звітності відповідно до застосовної основи фінансової звітності. У результаті може бути необхідним розробити спеціальні процедури для належної відповіді на спричинені ризики.

Ці аудиторські процедури мають розглядати наступне:

- Чи представлена окрема фінансова звітність у спосіб, якій відображає належну класифікацію та опис фінансової інформації;
- Чи включає подання фінансової звітності адекватне розкриття суттєвих питань та невизначеностей. Це включає форму, структуру і зміст фінансової звітності та доданих до неї приміток (в тому числі використану термінологію), рівень деталізації, класифікацію елементів у звітності та основу викладення сум; та
- Чи розкрив управлінський персонал конкретні питання у світлі обставин та фактів, про які аудитору стало відомо на дату підписання аудиторського звіту.

## *16.10 Перевірка виконання плану аудиту*

Перш ніж зробити висновок, що аудит закінчено, аудитор повинен розглянути чи були належним чином розглянуті наступні чинники.

*Схема 16.10-1*

| Тип процедури | Опис |
|---|---|
| **Чи були розглянуті всі суттєві ділянки фінансової звітності?** | Процедури по суті мають бути розроблені і виконані для всіх суттєвих класів операцій, залишків на рахунках та розкриттів. Це робиться незалежно від оціненого ризику суттєвого викривлення. |
| **Чи є потреба у зовнішніх підтвердженнях?** | Обміркуйте, чи мають бути виконані процедури зовнішнього підтвердження в якості аудиторських процедур по суті. Приклади можуть включати:<br>• Залишки на банківських рахунках;<br>• Дебіторська заборгованість;<br>• Запаси та інвестиції, що знаходяться у третіх сторін;<br>• Суми боргу кредиторам;<br>• Умови угод;<br>• Контракти; та<br>• Операції між суб'єктом та іншими сторонами.<br>Зовнішнє підтвердження також може використовуватися для визначення відсутності певних умов. Наприклад, не існує "сторонніх домовленостей щодо продажів", які можуть вплинути на відсічення виручки. |
| **Чи можуть бути використані докази, отримані у попередніх періодах?** | Припускаючи, що докази не стосуються значних ризиків та застосовуються певні інші критерії (наприклад, не було змін у процедурах контролю та немає значного ручного елементу у функціонуванні контролю), тести операційної ефективності може бути потрібним виконувати тільки кожного третього аудиту (дивись Том 1, Глава 10.5 для більшої інформації). |
| **Чи є потреба у експерті аудитора?** | Чи необхідна кваліфікація у галузі, іншій ніж бухгалтерський облік чи аудит, для отримання достатніх відповідних аудиторських доказів? |
| **Чи був розглянутий процес закриття фінансової звітності?** | У зв'язку з процесом закриття фінансової звітності потрібні наступні процедури по суті:<br>• Узгодження чи приведення у відповідність фінансової звітності з основними даними обліку; та<br>• перевірка суттєвих журнальних проводок та інших коригувань, зроблених протягом підготовки фінансової звітності. |

| Тип процедури | Опис |
|---|---|
| **Чи були розглянуті значні ризики?** | Для кожного ризику, оціненого як суттєвий, від аудитора вимагається розробити та виконати процедури по суті (можливо доповнені тестами контролю). Аналітичні процедури по суті не можуть застосовуватися самі по собі та мають бути доповнені тестами деталей. |
| **Чи були оновлені докази, отримані з проміжного тестування?** | Оновить проміжні процедури по суті за допомогою охоплення періоду, що залишився. Це може включати:<br>• Процедури по суті у поєднанні з тестами контролю для періоду, що залишився; чи<br>• Подальші процедури по суті, які надають обґрунтовану основу для поширення аудиторських висновків з проміжної дати до кінця періоду. |
| **Чи був розглянутий потенційний ризик шахрайства?** | Наприклад, підвищений професійний скептицизм, елемент непередбачуваності у плануванні аудиторських процедур тощо. (Дивись Том 2, Глава 16.8.) |

## *16.11 Документування загальної відповіді та деталізованих планів аудиту*

Загальні дії у відповідь можуть бути задокументовані в одному документі чи, що більш типово, як частина загальної стратегії аудиту.

Деталізований план аудиту часто оформлюється у вигляді програми аудиту, яка описує характер і масштаб процедур та твердження, які підлягають розгляду. Може бути передбачене місце для обліку деталей щодо виконавця кожного кроку та отриманих результатів.

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

**Вибір часу**
Обміркуйте, чи можуть деякі заплановані подальші аудиторські процедури виконуватися одночасно з процедурами оцінки ризику.

**Зміни до плану**
Якщо заплановані процедури потрібно модифікувати у результаті отриманих аудиторських доказів чи іншої інформації, поновіть загальну стратегію аудиту і план аудиту та вкажіть причини для внесення змін.

**Перевірка**
Переконайтеся, що аудиторські процедури і пов’язані робочі документи підписані та датовані виконавцем і рецензентом до завершення аудиту.

## 16.12 Повідомлення плану аудиту

Загальна стратегія аудиту, загальні дії у відповідь та план аудиту цілком є відповідальністю аудитора.

Проте часто буває корисним обговорити деякі елементи деталізованого плану аудиту (наприклад, час виконання) з управлінським персоналом. Таке обговорення часто призводить до мінімальних змін до плану для координації часу та полегшення виконання окремих процедур.

Точний характер, час та обсяг запланованих процедур не має обговорюватися з управлінським персоналом чи змінюватися або скорочуватися для пристосування до прохання управлінського персоналу. Такі прохання можуть скомпрометувати ефективність аудиту, зробити аудиторські процедури надто передбачуваними та можуть створювати обмеження масштабу.

МСА 260 встановлює кілька питань, які від аудитора вимагається повідомити вищому управлінському персоналу. (Дивись Том 2, Глава 5.3 для переліку цих питань.) Ці вимоги призначені забезпечити ефективну двосторонню комунікацію між аудитором, управлінським та вищим управлінським персоналом.

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Аудитор має розглянути наявність періодичного, регулярного статусу оновлення інформації з управлінським персоналом, щоб інформувати його про будь-які попередні результати, запитувати додаткову документацію, просити потрібну додаткову допомогу та/або обговорювати інші питання.

Будь-які значні зміни до плану аудиту також мають бути повідомлені управлінському та вищому управлінському персоналу.

## 16.13 Приклади — Відповідний план аудиту

Деталі навчальних прикладів дивись у Томі 2, Глава 2 — Вступ до навчальних прикладів.

Наступний приклад описує міркування та можливі аудиторські процедури, які можуть використовуватися при розробці деталізованого плану аудиту для дебіторської заборгованості. Через те, що метою плану аудиту є зменшення ризику суттєвого викривлення до прийнятно низького рівня, важливо перевірити ризики, виявлені на етапі оцінки ризиків для циклу доходи/дебіторська заборгованість/надходження.

## Приклад А — Дефта Меблі, Інк.

Відповідно до оцінки ризиків у Томі 2, Глава 14.6 — Завершення фази оцінки ризиків, оцінені ризики були:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **Оцінений ризик на рівні фінансової звітності** (високий, середній чи низький) | *Низький* | | | |
| **Твердження** (**П**овнота, **І**снування, **Т**очність та **О**цінка) | **П** | **І** | **Т** | **О** |
| **Оцінені ризики на рівні твердження** (високий, середній чи низький) | Н | С | Н | С |
| Зміні в оцінених ризиках порівняно з попереднім періодом. | *Немає* | | | |

Питання, які підлягають розгляду при розробці плану аудиту дебіторської заборгованості:

| Питання планування | Відповідь |
|---|---|
| 1. Чи існують твердження, які не можуть бути розглянуті за допомогою тільки процедур по суті? | *Повнота продажів розглядатиметься через поєднання тестів контролю та аналітичних процедур. Примітка на наступний рік – якщо продажі через Інтернет будуть продовжувати зростати, можуть бути необхідними додаткові тести процедур контролю внаслідок втрати письмових доказів.* |
| 2. Чи надійним здається внутрішній контроль над пов'язаними потоками операцій/процесами?<br>Якщо так, чи можливо протестувати процедури контролю для зменшення необхідності/обсягу інших процедур по суті? | *Тести контролю можуть бути використані для зменшення рівня скорочення ризику, який вимагається від інших процедур по суті (підтверджень) у дебіторській заборгованості. Але ми не повністю впевнені у надійності функціонування контролю, тому використовуватимуться тільки процедури по суті.* |
| 3. Чи наявні аналітичні процедури по суті, які могли б зменшити необхідність/обсяг інших аудиторських процедур? | *Немає.* |
| 4. Чи є потреба включити елемент непередбачуваності чи додаткові аудиторські процедури (наприклад, спрямовані на шахрайство, ризик тощо)? | *Деякі розширені аудиторські процедури виконуватимуться для розгляду ризиків, виявлених для уникнення контролю управлінським персоналом.* |
| 5. Чи є значні ризики, які потребують спеціальної уваги? | *Існують певні ризики шахрайства (Том 2, Глава 9) у зв'язку з визнанням доходу. Вони* |

| Питання планування | Відповідь |
|---|---|
| | *розглядатимуться за допомогою "розширених" процедур по суті. Оцінка дебіторської заборгованості є конкретним ризиком та вимагає спеціальної уваги. Буде зроблено додатковий аналіз та перевірка наступних платежів. Протягом аудиту необхідно бути уважним до нерозкритих операцій пов'язаних сторін за межами нормального ходу бізнесу.* |

На основі професійного судження аудитора знадобиться відповідна комбінація процедур для зменшення ризику суттєвого викривлення (РСВ) до прийнятно низького рівня для доречних тверджень (застосовних до залишку дебіторської заборгованості). Далі наведено приклад аудиторської відповіді на оцінений рівень ризику для дебіторської заборгованості.

| **Резюме запропонованої аудиторської відповіді** *(Поставте позначку під ПІТО)* | **П** | **І** | **Т** | **О** |
|---|---|---|---|---|
| А. Процедури по суті — основні | *X* | *X* | *X* | *X* |
| Б. Процедури по суті — розширені *(вибірка, шахрайство, значні ризики тощо.)* | | | | *X* |
| В. Аналітичні процедури по суті *(доказ підсумку тощо.)* | | *X* | | |
| Г. Тести контролю *(ефективність функціонування)* | *X* | | | |
| На основі професійного судження чи достатні вищенаведені процедури для розгляду оцінених ризиків? (Так/Ні) Якщо ні, поясніть нижче. | *Так* | *Так* | *Так* | *Так* |
| Коментар: | | | | |

Зразок програми аудиту, яка відповідає на виявлені ризики, наведено у прикладі до Тому 2, Глави 17.7.

## Приклад В — Кумар & Ко.

Відповідно до оцінки ризиків у Томі 2, Глава 14.6 — Завершення фази оцінки ризиків, оцінені ризики були:

| **Оцінений ризик на рівні фінансової звітності** (високий, середній чи низький) | *Середній* | | | |
|---|---|---|---|---|
| **Твердження** (**П**овнота, **І**снування, **Т**очність та **О**цінка) | **П** | **І** | **Т** | **О** |
| **Оцінені ризики на рівні твердження** (високий, середній чи низький) | Н | С | С | Н |
| Зміні в оцінених ризиках порівняно з попереднім періодом. *Немає*<br><br>*Підвищені ризики у зв'язку з операціями пов'язаних сторін та можливим шахрайством внаслідок відсутності Раджа.* | | | | |

Питання, які підлягають розгляду при розробці плану аудиту дебіторської заборгованості:

| **Питання планування** | **Відповідь** |
|---|---|
| 1. Чи існують твердження, які не можуть бути розглянуті за допомогою тільки процедур по суті? | *Повнота продажів розглядатиметься за допомогою поєднання аналітичного огляду та розширеного тестування по суті.* |
| 2. Чи надійним здається внутрішній контроль над пов'язаними потоками операцій/процесами?<br><br>Якщо так, чи можливо протестувати процедури контролю для зменшення необхідності/обсягу інших процедур по суті? | *Внаслідок малого розміру компанії існують обмежені процедури контролю. Ми отримали розуміння внутрішнього контролю, але ми не будемо тестувати процедури контролю або покладатися на них.* |
| 3. Чи наявні аналітичні процедури по суті, які могли б зменшити необхідність/обсяг інших аудиторських процедур? | *Немає.* |
| 4. Чи є потреба включити елемент непередбачуваності чи додаткові аудиторські процедури (наприклад, спрямовані на шахрайство, ризик тощо)? | *Не вважається за необхідне тому що залишок дебіторської заборгованості на кінець періоду стосується переважно Дефта.* |
| 5. Чи є значні ризики, які потребують спеціальної уваги? | *Можливість непослідовного визнання доходу або шахрайства розглядатиметься за допомогою "розширених" процедур по суті.*<br><br>*Протягом аудиту необхідно бути уважним до нерозкритих операцій пов'язаних сторін за межами нормального ходу бізнесу.* |

Далі наведено приклад аудиторської відповіді на оцінений рівень ризику для дебіторської заборгованості.

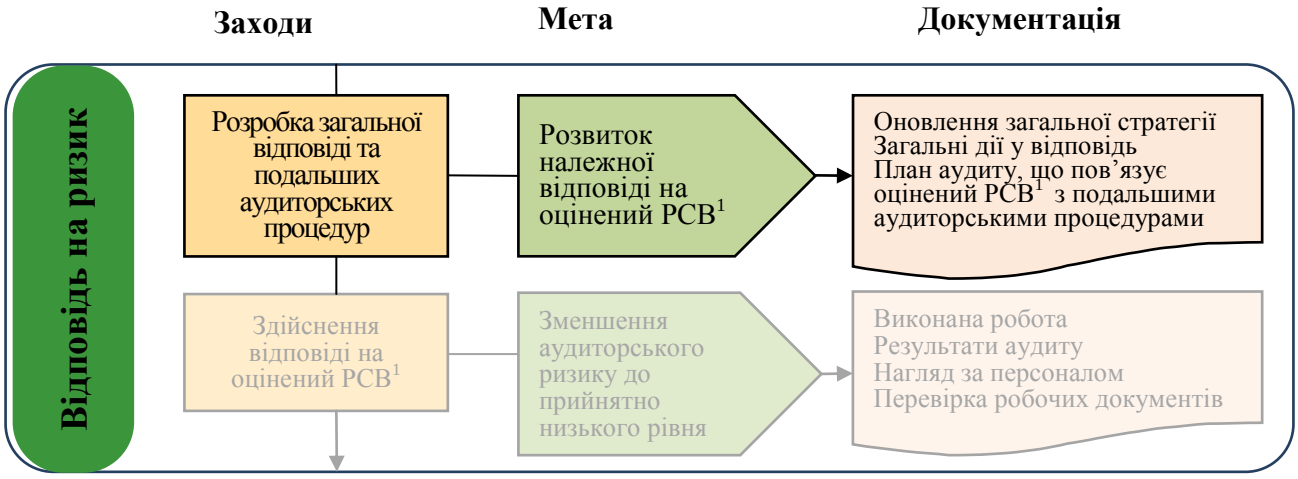
| **Резюме запропонованої аудиторської відповіді** *(Поставте позначку під ПІТО)* | **П** | **І** | **Т** | **О** |
|---|---|---|---|---|
| А. Процедури по суті — основні | *X* | *X* | *X* | *X* |
| Б. Процедури по суті — розширені<br><br>*(вибірка, шахрайство, значні ризики тощо.)* | *X* | *X* | *X* | |
| В. Аналітичні процедури по суті *(доказ підсумку тощо.)* | | *X* | | |
| Г. Тести контролю *(ефективність функціонування)* | *X* | | | |
| На основі професійного судження чи достатні вищенаведені процедури для розгляду оцінених ризиків? (Так/Ні) Якщо ні, поясніть нижче. | *Так* | *Так* | *Так* | *Так* |
| Коментар: | | | | |

Зразок програми аудиту, яка відповідає на виявлені ризики, наведено у прикладі до Тому 2, Глави 17.7.

# 17. Визначення масштабу тестування

| Зміст глави | Застосовні МСА |
|---|---|
| Рекомендації щодо масштабу тестування, потрібного для відповіді на оцінені ризики суттєвого викривлення. | 330, 500, 530 |

*Схема 17.0-1*




**Примітки:**

1. РСВ = ризик суттєвого викривлення.

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 330.12 | Якщо аудитор отримує аудиторські докази щодо ефективності функціонування заходів контролю протягом проміжного періоду, аудитор повинен:<br>(а) Отримати аудиторські докази щодо значних змін у цих засобах контролю у наступному за проміжним періоді; та<br>(б) Визначити додаткові аудиторські докази, які мають бути отримані для періоду, що залишився. (Див.: Пар. Д33-Д34) |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 330.13 | Визначаючи, чи прийнятно використовувати аудиторські докази щодо ефективності функціонування заходів контролю, отримані при попередніх аудиторських перевірках, і якщо це так, тривалість періоду, що може минути до повторного тестування контролю, аудитор повинен розглянути наступне:<br>(а) Ефективність інших елементів внутрішнього контролю, в тому числі середовище контролю, моніторинг суб'єктом процедур контролю та процес оцінки ризиків суб'єктом;<br>(б) Ризики, які є наслідком характеристик контролю, в тому числі, чи є він ручним або автоматизованим;<br>(в) Ефективність загальних процедур контролю ІТ;<br>(г) Ефективність контролю та його застосування суб'єктом, включаючи характер і обсяг відхилень у застосуванні контролю, помічених при попередніх аудиторських перевірках, та чи відбулися зміни у складі персоналу, які значно впливають на застосування контролю;<br>(д) Чи створює відсутність змін у певній процедурі контролю ризик внаслідок зміни обставин; та<br>(е) Ризики суттєвого викривлення та ступінь довіри до контролю . (Див.: Пар. Д35) |
| 330.14 | Якщо аудитор планує використовувати аудиторські докази, отримані у попередніх аудиторських перевірках щодо ефективності функціонування конкретних заходів контролю, аудитор повинен підтвердити подальшу доречність цих доказів за допомогою отримання аудиторських доказів стосовно того, чи відбувалися значні зміни у цих засобах контролю після попереднього аудиту. Аудитор повинен отримати ці докази за допомогою запитів у поєднанні із спостереженням або перевіркою, щоб підтвердити розуміння цих конкретних заходів контролю, та:<br>(а) Якщо були зміни, які впливають на подальшу доречність аудиторських доказів попереднього аудиту, аудитор повинен виконати тести процедур контролю у поточній аудиторській перевірці.<br>(б) Якщо не було таких змін, аудитор повинен виконати тести контролю щонайменше під час кожного третього аудиту та тести деяких процедур контролю під час кожного аудиту з тим, щоб усунути можливість тестування всіх заходів контролю, яким аудитор планує довіряти, під час одного періоду аудиту, не виконуючи тести контролю під час наступних двох періодів аудиту. (Див.: Пар. Д37-А39) |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 530.5 | Для мети МСА наступні терміни мають такі значення:<br>(а) Аудиторська вибірка (вибірка) — Застосування аудиторських процедур до менш ніж 100% елементів у межах генеральної сукупності, яка стосується аудиту, так, що всі елементи вибірки мають шанс бути відібраними з метою надання аудитору обґрунтованої основи для формулювання висновків про генеральну сукупність в цілому.<br>(б) Генеральна сукупність—Вся множина даних, з якої здійснюється вибірка та з якої аудитор має намір зробити висновки.<br>(в) Ризик вибірки—Ризик того, що висновок аудитора на основі вибірки може відрізнятися від висновку, який можна було б зробити, якби до всієї генеральної сукупності були застосовані такі самі аудиторські процедури. Ризик вибірки може призвести до двох видів хибних висновків:<br>(і) У випадку тестів контролю, що заходи контролю є більш ефективними, ніж вони насправді є, або у випадку тестів деталей, що суттєвого викривлення не існує, коли фактично воно є. Аудитор головним чином турбується про цей тип хибного висновку, оскільки він впливає на ефективність аудиту і може з більшою ймовірністю призвести до невідповідної аудиторської думки.<br>(іі) У випадку тестів контролю, що заходи контролю є менш ефективними, ніж вони насправді є, або у випадку тестів деталей, що суттєве викривлення існує, коли фактично його немає. Такий тип хибного висновку впливає на продуктивність аудиту, тому що це може зазвичай привести до додаткової роботи для визначення того, що початкові висновки були неправильними.<br>(г) Ризик, не пов'язаний з вибіркою—Ризик того, що аудитор дійде хибного висновку з будь-якої іншої причини, не пов’язаної з ризиком вибірки. (Див.: Пар. Д1)<br>(д) Аномалія—Викривлення або відхилення, яке очевидно не є репрезентативним викривленням або відхиленням у генеральній сукупності. |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 530.5 (*продовження*) | (е) Елемент вибірки—Індивідуальні елементи, що складають генеральну сукупність. (Див.: Пар.Д2)<br>(є) Статистична вибірка — Підхід до здійснення вибірки, який має наступні характеристики:<br>(i) Випадковий відбір елементів вибірки; та<br>(ii) Використання теорії ймовірностей для оцінки результатів вибірки, у тому числі оцінки ризику вибірки.<br>Підхід до здійснення вибірки, який не має характеристик (i) та (ii), вважається нестатистичною вибіркою.<br>(ж) Стратифікація—Процес розподілу генеральної сукупності на підсукупності, кожна з яких є групою елементів вибірки, що мають подібні ознаки (часто грошова вартість).<br>(i) Допустиме викривлення—Грошова сума, встановлена аудитором, стосовно якої аудитор прагне отримати відповідний рівень зменшення ризику того, що фактичне викривлення в генеральній сукупності не перевищує грошову суму, встановлену аудитором. (Див.: Пар. Д3)<br>(з) Допустима норма відхилення—Норма відхилення від установлених процедур внутрішнього контролю, визначена аудитором, стосовно якої аудитор прагне отримати відповідний рівень зменшення ризику того, що фактична норма відхилення в генеральній сукупності не перевищує встановленої аудитором. |

## *17.1 Огляд*

Достатні відповідні аудиторські докази можуть бути отримані за допомогою вибору та перевірки наступного.

*Схема 17.1-1*

| **Вибір і дослідження** | |
|---|---|
| **Всіх елементів (100% перевірка)** | Це доречно коли:<br>• Генеральна сукупність складається з невеликої кількості елементів великої вартості;<br>• Існує значний ризик та інші засоби не забезпечують достатніх відповідних аудиторських доказів; та<br>• Можуть бути використані КМА у великих генеральних сукупностях для електронного тестування повторних обчислень чи інших процесів. |
| **Окремих елементів** | Це доречно для:<br>• Елементів з високою вартістю або ключових елементів, які індивідуально можуть призвести до суттєвого викривлення;<br>• Всіх елементів вище визначеної вартості;<br>• Будь-яких незвичних або чутливих елементів чи розкриттів фінансової звітності;<br>• Будь-яких елементів, які є високо вразливими до викривлення;<br>• Елементів які надають інформацію про такі питання як характер суб'єкта господарювання, характер операцій та внутрішній контроль; та<br>• Елементів для тестування функціонування певних заходів контролю. |
| **Репрезентативної вибірки елементів з генеральної сукупності** | Це доречно для досягнення висновку стосовно цілого набору даних (генеральної сукупності) за допомогою відбору та перевірки репрезентативної вибірки елементів в межах генеральної сукупності.<br>Вибірка надає змогу аудитору отримати аудиторські докази щодо визначених характеристик. Визначення розміру вибірки може бути зроблене з використанням статистичних чи нестатистичних методів. |

Рішення щодо того, який підхід використати, залежатиме від обставин. Застосування будь-якого або поєднання вищезазначених засобів може бути відповідним за конкретних обставин.

Відбір вибірки як найбільш ефективного методу для отримання необхідного зменшення ризику для твердження має переваги, вказані нижче.

*Схема 17.1-2*

| | Переваги |
|---|---|
| **Використання репрезентативних вибірок** | Можуть бути зроблені обґрунтовані висновки. Метою аудитора є отримання розумного зменшення ризику, а не абсолютної впевненості. |
| | Результати можуть бути поєднані з результатами інших тестів. Докази, отримані з одного джерела, можуть бути підтверджені доказами, отриманими з іншого джерела для забезпечення підвищеного зменшення ризику. |
| | Перевірка всіх даних може не надати абсолютної впевненості. Наприклад, не відображені в обліку операції ніколи не будуть виявлені. |
| | Заощадження коштів. Вартість перевірки кожного елемента даних бухгалтерського обліку та всіх підтверджуючих доказів може бути неекономічним. |

Том 1, Глава 10 описує характер та використання подальших аудиторських процедур. Ця глава зосереджується на масштабі тестування та застосуванні вибіркових методів.

### *Методики вибірки*

Вибірка не повинна обиратися як аудиторська процедура, але якщо вона застосовується, всі елементи в генеральній сукупності (наприклад, операції з продажу чи залишки дебіторської заборгованості) повинні мати шанс бути відібраними. Це необхідно, щоб надати можливість аудитору зробити обґрунтовані висновки щодо генеральної сукупності в цілому.

У будь-який вибірці обсягом менш ніж 100% генеральної сукупності, завжди існує ризик, що викривлення не буде виявленим та що воно може перевищувати допустимий рівень викривлення або відхилення. Це називається ризиком вибірки. Ризик вибірки може бути зменшений за допомогою збільшення розміру вибірки, тоді як ризик, не пов'язаний з вибіркою може бути зменшеним за допомогою належного планування завдання, нагляду і перевірки.

Існує два типи вибірки, що зазвичай використовуються в аудиті, як показано нижче.

*Схема 17.1-3*

| Переваги | |
|---|---|
| **Статистична вибірка** | Вибірка відбирається на випадковій основі. Це означає, що кожний елемент в генеральній сукупності має відомий (статистично відповідний) шанс бути відібраним. |
| | Результати можуть бути математично спроектовані. Для оцінки результатів вибірки може використовуватися теорія ймовірностей, включаючи оцінку ризику вибірки. |
| **Нестатистична, або ґрунтована на судженні, вибірка** | Підхід до вибірки, який не має ознак, описаних вище для статистичної вибірки. |

При визначенні обсягу вибірки аудитору слід визначити допустиму норму відхилення (винятків), яка може бути прийнятною.

**• Процедури по суті**

Робоча суттєвість (загальна або для конкретних статей) встановлюється відносно загальної суттєвості (загальної або для конкретної статті, відповідно). Рівень допустимого викривлення встановлюється відносно робочої суттєвості (загальної чи для конкретної статті, залежно від обставин). Що вище встановлено рівень допустимого викривлення, то менший обсяг вибірки. Що нижче встановлено рівень допустимого викривлення, то більший обсяг вибірки. Зверніть увагу, що рівень допустимого викривлення часто буде таким же, як робоча суттєвість.

**• Тести контролю**

Для тестів контролю допустима норма відхилення ймовірно буде дуже малою, часто допускаючи відсутність відхилень чи можливо тільки одне. Тести контролю надають докази стосовно того, працюють процедури контролю чи ні. Отже, вони можуть використовуватися тільки там, де очікується надійне функціонування контролю.

## *17.2 Використання вибірки*

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 530.6 | Розробляючи аудиторську вибірку, аудитор повинен враховувати мету аудиторської процедури та характеристики генеральної сукупності, з якої робитиметься вибірка. (Див.: Пар. Д4-Д9) |
| 530.7 | Аудитор повинен визначити розмір вибірки, достатній для зменшення ризику вибірки до прийнятно низького рівня. (Див.: Пар. Д10-Д11) |
| 530.8 | Аудитор повинен відібрати статті для вибірки так, щоб кожен елемент вибірки мав шанс бути відібраним. (Див.: Пар. Д12-Д13) |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 530.9 | Аудитор повинен виконати аудиторські процедури відповідно до мети щодо кожного відібраного елементу. |
| 530.10 | Якщо аудиторська процедура незастосовна для відібраного елемента, аудитор повинен виконати процедуру щодо іншого елемента. (Див.: Пар. Д14) |
| 530.11 | Якщо аудитор не може застосувати заплановані аудиторські процедури або відповідні альтернативні процедури до відібраних елементів, аудитор повинен трактувати цей елемент як відхилення від передбаченого контролю, у випадку тестів контролю, або як викривлення, у випадку тестів деталей. (Див.: Пар. Д15-Д16) |
| 530.12 | Аудитор повинен дослідити характер та причину будь-яких виявлених відхилень або викривлень і оцінити їх можливий вплив на мету аудиторської процедури та на інші ділянки аудиту. (Див.: Пар. Д17) |
| 530.13 | За дуже рідкісних обставин, коли аудитор вважає викривлення або відхилення, знайдене у вибірці, аномалією, аудитор повинен отримати високий рівень упевненості, що таке викривлення або відхилення не є репрезентативним для генеральної сукупності. Аудитор повинен отримати цей рівень упевненості за допомогою виконання додаткових аудиторських процедур для отримання достатніх відповідних аудиторських доказів того, що викривлення або відхилення не впливає на решту генеральної сукупності. |
| 530.14 | Для тестів деталей аудитор повинен спроектувати викривлення, знайдене у вибірці, на генеральну сукупність. (Див.: Пар. Д18-Д20) |
| 530.15 | Аудитор повинен оцінити:<br>(а) Результати вибірки; та (Див.: Пар. Д21-Д22)<br>(б) Чи надало використання аудиторської вибірки обґрунтовану основу для висновків щодо генеральної сукупності, яку було перевірено. (Див.: Пар. Д23) |

### *Створення основи*

Незалежно від того, яка вибірка розглядається, статистична чи нестатистична, аудитору слід розглянути та задокументувати наступні питання. *Схема 17.2-1*

| Чинники для розгляду | Коментар |
|---|---|
| **Мета тесту?** | Початковою точкою для розробки тесту є встановлення мети тесту та твердження, яке підлягає тестуванню. |
| **Основне джерело доказів?** | Що є основним джерелом доказів для кожного твердження, яке підлягає розгляду, та що є допоміжним джерелом? Така диференціація допоможе забезпечити, що зусилля аудитора правильно спрямовані. |
| **Попередній досвід?** | Яким був досвід (якщо такий був) у виконанні подібних тестів у попередні періоди?<br>Розгляньте ефективність тесту та існування і розміщення відхилень (помилок), якщо є, знайдених у відібраних вибірках. |
| **Яка генеральна сукупність?** | Переконайтеся, що сукупність елементів, які підлягають тестуванню, є відповідною для досягнення мети тесту. Вибірка не виявить чи перевірить елементи, які вже не були включені до генеральної сукупності. Наприклад, вибірка залишків дебіторської заборгованості може бути використана для тестування існування дебіторської заборгованості, але така генеральна сукупність може бути неприйнятною для тестування повноти дебіторської заборгованості.<br>Також врахуйте розмір генеральної сукупності. У деяких випадках статистичний висновок може бути неможливим, якщо генеральна сукупність, що підлягає тестуванню, надто мала для вибірки. |
| **Який елемент вибірки використати?** | Розгляньте мету тесту та твердження, що підлягають вивченню. Це рішення буде визначати, які елементи мають відбиратися для тестування. Наприклад, рахунки-фактури, замовлення на продаж та залишки рахунків покупців. |
| **Статистична чи нестатистична?** | Статистичні висновки можуть бути зроблені зі статистичних вибірок. Висновки на основі професійного судження можуть бути зроблені з нестатистичних вибірок. Нестатистичні вибірки часто використовуються у поєднанні з іншими аудиторськими процедурами, які розглядають те ж саме твердження. |
| **Визначення відхилення** | Неспроможність точно охарактеризувати відхилення призведе до марної витрати часу персоналом при перевірці другорядних винятків, які не становлять відхилення. Також визначте, яким чином причини і наслідки знайдених відхилень мають додатково бути досліджені аудиторським персоналом. |

| Чинники для розгляду | Коментар |
|---|---|
| **Елементи високої вартості для виключення?** | Якщо в генеральній сукупності існують значні транзакції чи залишки, які можуть бути оцінені окремо, це може призвести до менших обсягів вибірки з решти елементів сукупності. В деяких випадках докази, зібрані з тестування великих операцій чи залишків, можуть бути достатніми для виключення потреби у вибірці. |
| **Використання КМА** | Чи нададуть комп'ютеризовані методи аудиту (КМА) кращий або більш ефективний результат? Для багатьох тестів 100% генеральної сукупності може бути протестоване за допомогою КМА (на відміну від вибірки), та підготовлено звіт про виявлені незвичайні елементи для подальшого дослідження. |
| **Можлива стратифікація?** | Розгляньте, чи можлива стратифікація генеральної сукупності за допомогою розподілу на окремі підсукупності, які мають ідентифікаційні ознаки.<br><br>Наприклад, якщо генеральна сукупність містить множину операцій високої вартості, вона (для тестів деталей) може бути стратифікована по грошовій вартості. Це дозволяє спрямувати зусилля аудиту на елементи більшої вартості, тому що ці елементи можуть містити найбільше потенційне викривлення з погляду завищення.<br><br>Генеральну сукупність також можливо стратифікувати відповідно до конкретних характеристик, які вказують на підвищений ризик викривлення. Коли виконується тестування адекватності резерву сумнівних боргів (оцінка дебіторської заборгованості), сальдо дебіторської заборгованості може бути стратифікованим за термінами виникнення.<br><br>Коли підсукупності тестуються окремо, викривлення має бути спроектованим для кожної страти окремо. Спроектовані викривлення для кожної страти потім можуть бути об'єднані для врахування можливого впливу викривлень на залишок на рахунку чи клас операцій. |
| **Яка вимагається точність?** | В якості основи для допустимого викривлення часто використовується робоча суттєвість. Вона також уособлює точність для статистичного тесту.<br><br>Робоча суттєвість має встановлюватися на рівні суми, яка забезпечує можливість накопичення можливих існуючих невиявлених та несуттєвих викривлень до суттєвої суми. |

| Чинники для розгляду | Коментар |
|---|---|
| **Який потрібен рівень довіри?** | Довіра є рівнем прийнятного ризику (ризику виявлення), що тест не надасть точних результатів. Потрібен високий рівень довіри (що призводить до більшого розміру вибірки) чи менший рівень довіри (що має результатом меншу вибірку)?<br><br>Рівень довіри, потрібний у конкретному тесті, ґрунтуватиметься на таких чинниках як:<br><br>• Докази, отримані з інших джерел, наприклад, з аналітичних оглядів, інших процедур по суті та тестування ефективності функціонування пов'язаних процедур контролю; та<br><br>• Важливість твердження або статті фінансової звітності порівняно з загальною суттєвістю.<br><br>Наприклад, 95% рівень довіри означає, що якщо конкретний тест було виконано 100 раз (при випадковому відборі репрезентативних операцій), результати будуть точними (в межах припустимого відхилення викривлення) 95 разів з 100 тестів. Існує ризик, що 5 тестів з 100 нададуть неточні результати. |

Коли планується статистична вибірка, допустиме викривлення або відхилення також має розглядатися.

*Схема 17.2-2*

| Чинники для розгляду | Коментар |
|---|---|
| **Що є допустимим викривленням або допустимою нормою відхилення?** | **Допустиме викривлення** використовується у вибіркових тестах деталей для розгляду ризику того, що сукупність індивідуально несуттєвих викривлень може спричинити суттєве викривлення фінансової звітності, та забезпечує маржу для можливо невиявлених викривлень. Допустиме викривлення є застосуванням робочої суттєвості до конкретної вибіркової процедури. Допустиме викривлення може бути тієї ж суми або менше робочої суттєвості. |
| | **Допустима норма відхилення** використовується для тестів контролю, коли аудитор встановлює норму відхилення від передбачених процедур внутрішнього контролю для отримання належного рівня упевненості. Аудитор намагається отримати відповідний рівень упевненості, що встановлена норма відхилень не перевищується фактичною частотою відхилень у генеральній сукупності. |

## *17.3 Масштаб процедур по суті (з використанням статистичної вибірки)*

Що вищий ризик суттєвого викривлення, то більший масштаб необхідних процедур по суті.

Обсяг процедур по суті можливо зменшити за допомогою тестування ефективності функціонування внутрішнього контролю. Проте якщо результати незадовільні, обсяг процедур по суті може бути потрібним навіть збільшити.

### *Визначення обсягів вибірки — Монетарна вибірка*

Найбільш загальний метод вибірки для тестів деталей – вибірка на основі вартісної величини. Згідно з цим методом імовірність відбору елемента (наприклад, залишок дебіторської заборгованості) для тестування прямо пропорційна грошовій вартості елемента. Отже, залишок дебіторської заборгованості у сумі 6,000€ у три рази імовірніше буде відібрано, ніж залишок дебіторської заборгованості у сумі 2,000€. Згідно з цим методом буде недоречним відбирати фізичні елементи, наприклад, кожний 50-тий рахунок-фактуру або операцію.

Незважаючи на те, що монетарна вибірка може бути найбільш загальною формою вибіркового дослідження, використовуваною аудиторами, є кілька інших методів здійснення вибірки, які можуть бути більш відповідними за певних обставин. Обговорення цих інших методів вибірки не включено до цього Посібника.

### *Вибір факторів довіри*

Під час розробки тестів по суті аудитор може вважати корисним застосування трьох рівнів зменшення ризику таких як високий, середній та низький. Відмінність між рівнями може ґрунтуватися на факторі довіри, використовуваному для відбору вибірки. Що вищий фактор довіри, то більший обсяг вибірки і рівень отриманого зменшення ризику. Це показано на наступній схемі, яка пропонує типові рівні довіри для досягнення високого, середнього та низького зменшення ризику.

*Схема 17.3-1*

| Необхідне зменшення ризику | Рівень довіри | Фактор довіри |
|---|---|---|
| Високе | 95% | 3.0 |
| Середнє | 80-90% | 1.6 – 2.3 |
| Низьке | 65-75% | 1.1 – 1.4 |

Ефективний набір аудиторських процедур, розроблених для відповіді на оцінені ризики і конкретні твердження, може містити комбінацію тестів контролю та тестів по суті.

У наступній таблиці наведено частковий перелік факторів довіри для різних рівнів довіри. Наприклад, якщо потрібен 90% рівень довіри, має використовуватися фактор довіри 2.3.

*Схема 17.3-2*

| Рівень довіри | Фактор довіри |
|---|---|
| 50% | 0.7 |
| 55% | 0.8 |
| 60% | 0.9 |
| 65% | 1.1 |
| 70% | 1.2 |
| 75% | 1.4 |
| 80% | 1.6 |
| 85% | 1.9 |
| 90% | 2.3 |
| 95% | 3.0 |
| 98% | 3.7 |
| 99% | 4.6 |

### *Відбір вибірки*

*Схема 17.3-3*

| Вартісний елемент | Опис |
|---|---|
| **Процес відбору вибірки** | Вилучіть з генеральної сукупності елементи високої вартості та ключові елементи. |
| | Розрахуйте інтервал вибірки. |
| | Оберіть випадкову відправну точку для відбору першого елемента. Випадкова відправна точка може знаходитися в діапазоні від 1€ до інтервалу вибірки. Кожний наступний відбір здійснюється на вартості попереднього відбору плюс один інтервал вибірки. |

**Примітка:** Переконайтеся, що процес відбору вибірки, в тому числі основа для вибору випадкової відправної точки (за допомогою генератора випадкових чисел чи з використанням професійного судження), належним чином задокументовано.

### *Крок 1 — розрахунок інтервалу вибірки*

Формула наступна.

| Інтервал вибірки = Робоча суттєвість (Допустиме викривлення) ÷ Фактор довіри |
|---|

Якщо інтервал вибірки був 17,391€, перший рахунок для відбору може бути обрано випадково як рахунок, що містить 10,000ту€. Другим обраним рахунком має бути рахунок, що містить кумулятивну суму 27,391€ (відправна точка + інтервал вибірки = 10,000€ + 17,391€). Третім рахунком має бути обраний рахунок, який містить кумулятивну суму 44,782€ (27,391€ + 17,391€). Цей процес має продовжуватися до кінця генеральної сукупності.

### *Крок 2 — Розрахунок обсягу вибірки*

Обсяг вибірки для здійснення монетарної вибірки як правило визначається за допомогою наступної формули.

| Обсяг вибірки = Генеральна сукупність, яка підлягає тестуванню ÷ Інтервал вибірки |
|---|

Генеральна сукупність, яка підлягає тестуванню, не повинна містити будь-які специфічні елементи, виключені для окремої оцінки.

### *Крок 3 — Відбір вибірки*

Вилучіть з генеральної сукупності (для окремого розгляду) елементи високої вартості та ключові елементи і розрахуйте інтервал вибірки (дивить Крок 1 вище). Потім оберіть випадкову відправну точку для відбору першого елемента. Випадкова відправна точка може знаходитися в діапазоні від 1€ до інтервалу вибірки. Кожний наступний відбір здійснюється на вартості попереднього відбору плюс один інтервал вибірки.

Наступні три приклади ілюструють цей процес.

### *Приклад 1 — Вибірка залишків дебіторської заборгованості*

*Схема 17.3-4*

| Питання | Відповідь |
|---|---|
| **Мета тесту** | Підтвердити існування дебіторської заборгованості шляхом здійснення вибірки залишків дебіторської заборгованості та відправлення листів підтвердження |
| **Ризик суттєвого викривлення у доречних твердженнях** | Існування = високий ризик |
| **Генеральна сукупність, яка підлягає тестуванню** | Залишки дебіторської заборгованості на кінець періоду |
| **Грошова вартість генеральної сукупності** | 177,203€ |
| **Специфічні елементи, відібрані для окремої оцінки** | 38,340€ |
| **Зменшення ризику, отримане від тестування процедур контролю** | Немає |
| **Зменшення ризику від інших процедур, наприклад, від процедур оцінки ризику** | Обмежене |
| **Фактор довіри, що має використовуватися (Зниження для зменшення ризику, отриманого з інших джерел)** | Немає інших джерел зменшення ризику, отже буде використовуватися 95% або 3.0 |
| **Робоча суттєвість** | 15,000€ |
| **Очікувані відхилення у вибірці** | Немає |

Інтервал вибірки = 15,000€ / 3.0 = 5,000€

Обсяг вибірки = (177,203€ - 38,340€) / 5,000€ = 28

У цьому прикладі інтервал вибірки був 5,000€. Таким чином, якщо перший елемент, обраний випадково, був 436€, наступний елемент мав бути в операції чи залишку, який містить кумулятивну суму 5,436€. Третій елемент мав бути в операції чи залишку, що містить кумулятивну суму 10,436€, і так далі доки не буде обрано 28 елементів.

**Примітка:** Ймовірно, що для тестування будуть відібрані елементи з більш високою вартістю (дивись на часткову сукупність залишків дебіторської заборгованості нижче).

*Схема 17.3-5*

| | Залишок дебіторської заборгованості | Кумулятивна сума | Інтервал вибірки | Включено до вибірки? |
|---|---|---|---|---|
| **Клієнт A** | 4,750 | 4,750 | 436 | Так |
| **Клієнт B** | 3,500 | 8,250 | 5,436 | Так |
| **Клієнт C** | 1,800 | 10,050 | 10,436 | Ні |
| **Клієнт D** | 2,700 | 12,750 | 10,436 | Так |
| **Клієнт E** | 950 | 13,700 | 15,436 | Ні |
| **Клієнт F** | 2,580 | 16,280 | 15,436 | Так |

### *Приклад 2 — Вибірка залишків дебіторської заборгованості*

*Схема 17.3-6*

| Питання | Відповідь |
|---|---|
| **Мета тесту** | Підтвердити існування дебіторської заборгованості шляхом здійснення вибірки залишків дебіторської заборгованості та відправлення листів підтвердження |
| **Ризик суттєвого викривлення у доречних твердженнях** | Існування = середній ризик |
| **Генеральна сукупність, яка підлягає тестуванню** | Залишки дебіторської заборгованості на кінець періоду |
| **Грошова вартість генеральної сукупності** | 177,203€ |
| **Специфічні елементи, відібрані для окремої оцінки** | 38,340€ |
| **Зменшення ризику, отримане від тестування процедур контролю** | Щодо пов’язаних процедур контролю було встановлено низький рівень ризику контролю |
| **Зменшення ризику від інших процедур, наприклад, від процедур оцінки ризику** | Обмежене |

| Питання | Відповідь |
|---|---|
| **Фактор довіри, що має використовуватися (Зниження для зменшення ризику, отриманого з інших джерел)** | З огляду на інші джерела доказів буде використовуватися фактор довіри 70% (1.2) |
| **Робоча суттєвість** | 15,000€ |
| **Очікувані відхилення у вибірці** | Немає |

Інтервал вибірки = 15,000€ / 1.2 = 12,500€

Обсяг вибірки = (177,203€ - 38,340€) / 12,500€ = 12

### *Приклад 3 — Вибірка рахунків на купівлю*

*Схема 17.3-7*

| Питання | Відповідь |
|---|---|
| **Мета тесту** | Підтвердити існування і точність закупівель за допомогою здійснення вибірки рахунків на придбання |
| **Ризик суттєвого викривлення у доречних твердженнях** | Існування = низький ризик<br>Точність = низький ризик |
| **Генеральна сукупність, яка підлягає тестуванню** | Рахунки на придбання за період |
| **Грошова вартість генеральної сукупності** | 879,933€ |
| **Специфічні елементи, відібрані для окремої оцінки** | 46,876€ |
| **Зменшення ризику, отримане від тестування процедур контролю** | Немає |
| **Зменшення ризику від інших процедур, наприклад, від процедур оцінки ризику** | Середня ефективність аналітичних процедур по суті |
| **Фактор довіри, що має використовуватися (Зниження для зменшення ризику, отриманого з інших джерел)** | З огляду на інші джерела доказів буде використовуватися фактор довіри 80% (1.6) |
| **Робоча суттєвість** | 15,000€ |
| **Очікувані відхилення у вибірці** | Немає |

Інтервал вибірки = 15,000€ / 1.6 = 9,375€

Обсяг вибірки = (879,933€ – 46,876€) / 9,375€ = 89

Як показано вище, обсяги вибірки для тестів по суті можуть бути дуже великими, якщо перевіряти потоки операцій. Часто більш ефективним є тестування внутрішнього

контролю (де розмір вибірки є меншим) чи виконати інші типи аудиторських процедур для отримання потрібних доказів.

### *Прогнозна оцінка викривлень*

Процес викладено у наступній схемі.

*Схема 17.3-8*

| **Етапи прогнозної оцінки масштабу викривлень** |
|---|
| 1. Розрахувати процент викривлення в кожному елементі. Якщо було знайдено суму 50€, а мало бути 60€, викривлення є 10€ або 17% від підсумку. |
| 2. Підрахуйте процент викривлення, взаємно зараховуючи завищення та заниження. |
| 3. Розрахуйте середній процент викривлення на елемент вибірки, поділивши загальний процент викривлення на кількість всіх елементів вибірки (з та без викривлення). |
| 4. Помножте середній процент викривлення на загальну грошову вартість репрезентативної генеральної сукупності (за виключенням елементів високої вартості та ключових елементів). Цей результат є прогнозним викривленням для вибірки. Очевидно, він не включає будь-які викривлення, знайдені у елементах високої вартості та ключових елементах, раніше усунених від вибірки. |

Наприклад, вибірка у 50 елементів, відібрана з генеральної сукупності 250,000€, містить наступні три викривлення.

*Схема 17.3-9*

| **Правильна величина** | **Перевірена величина** | **Викривлення** | **% викривлення** |
|---|---|---|---|
| 500€ | 400€ | 100€ | 20.00% |
| 350 | 200 | 150 | 42.86% |
| 600 | 750 | (150) | (25.00%) |
| Загальний % похибки (сума процентів викривлення) | | | 37.86% |
| Середній % викривлення: 37.86% . 50 (обсяг вибірки) = | | | 0.7572% |
| **Прогнозне викривлення:** 0.7572% . 250,000€ (генеральна сукупність) = | | | **1,893€** |

Прогнозне викривлення іноді називається “найбільш вірогідна похибка” (НВП).

## ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ

**Аномалії**

Може існувати бажання сприймати деякі викривлення/відхилення (виявлені у вибірці) як аномалії (не репрезентативної до генеральної сукупності) та виключати їх при здійсненні прогнозної оцінки викривлення у генеральній сукупності. Проте необхідна додаткова аудиторська робота незалежно від того, є чи ні викривлення/відхилення репрезентативним до генеральної сукупності:

- Якщо відхилення є репрезентативним до генеральної сукупності, аудитор повинен дослідити характер і причину та оцінити його можливий вплив на мету аудиторської процедури та на інші ділянки аудиту.
- Якщо відхилення вважається аномальним, аудитор повинен отримати високу ступінь визначеності, що це викривлення або відхилення не є репрезентативним до генеральної сукупності. Це потребує додаткових аудиторських процедур для отримання достатніх відповідних аудиторських доказів, що викривлення чи відхилення не впливає на решту сукупності.

Згадайте, що МСА 530.13 констатує, що аномалії трапляються тільки у дуже рідкісних випадках.

## *17.4 Масштаб аналітичних процедур по суті*

Аналітичні процедури по суті або є основним тестом залишку на рахунку або використовуються у поєднанні з тестами деталей, які відповідним чином були зменшені за обсягом.

Том 1, Глава 10 описує два рівні зменшення ризику, які можуть бути отримані за допомогою виконання аналітичних процедур по суті. Це високоефективне зменшення ризику (тобто основний тест) та середньоефективне зменшення.

Прості аналітичні процедури (такі як порівняння результатів минулого року з результатами поточного року) можуть допомогти виявити проблеми, які потребують подальшого дослідження, але забезпечують мало додаткових аудиторських доказів. Цей тип аналітичних процедур може використовуватися для отримання розуміння суб'єкта, при виконанні процедур оцінки ризиків та перевірці кінцевої фінансової звітності.

При плануванні аналітичних процедур по суті аудитор повинен:

- Визначити суму відхилення від очікування, яка може бути прийнятною без подальшого розслідування. На це впливають передусім суттєвість та сумісність з бажаним рівнем зменшення ризику;
- Розглянути можливість того, що поєднання викривлень у конкретному залишку на рахунку, класі операцій або розкритті можуть становити в цілому неприйнятну суму; та
- Збільшити бажаний рівень зменшення ризику, якщо ризик суттєвого викривлення зростає.

*Схема 17.4-1*

## *Приклад аналітичних процедур по суті*

| **Питання** | **Відповідь** | |
|---|---|---|
| Опишіть процедури, які підлягають виконанню, та очікуваний результат. | *Помножити орендну плату за 1 приміщення на кількість наданих в оренду приміщень для того, щоб спрогнозувати дохід від оренди квартир, а потім порівняти його з доходом, відображеним у бухгалтерському обліку підприємства.* | |
| Яка вартість відображеної в обліку суми чи коефіцієнту? | *278,000€* | |
| Які твердження будуть розглядатися? | *Повнота, існування і точність* | |
| Яка робоча суттєвість використовуватиметься? | *10,000€* | |
| Яка сума відхилення (між сумою в обліку та очікуваною сумою) є прийнятною? | *1%* | |
| Ризик суттєвого викривлення, який залишається після виконання процедури (тобто, середній чи низький). | *Низький* | |
| **Опишіть деталі кожного елементу даних, використаних при підрахунку очікуваного результату (тобто фінансові та нефінансові).** | Опишіть виконані процедури для оцінки достовірності кожного використаного елементу даних (розгляньте джерело, порівнянність, характер, доречність та контроль над підготовкою). | Посилання на РД |
| 1. *Орендовані одиниці* | *Ми отримали поверхові плани і фізично перевірили будинок на предмет важливих змін.* | |
| 2. *Орендна платня за одиницю* | *Ми отримали вибірку контрактів на оренду з метою визначення орендної плати.* | |
| 3. | | |
| 4. | | |
| Надайте деталі обчислень, очікуваний результат та результати порівняння з сумою або коефіцієнтом за даними обліку:<br>*Кількість квартир, наданих в оренду = 26 Орендна плата за 1 квартиру = 12,000€ за рік*<br>*Розрахунок = 26 X 12,000 = 312000€. Відхилення з сумою в обліку складає 34,000€* | | |
| Якщо відмінність (між сумами в обліку та очікуваними величинами) | | |

| | |
|---|---|
| перевищує прийнятний рівень, поясніть, які були проведені дослідження та їх результати (тобто, запити управлінському персоналу, отримання додаткових доказів та виконання інших аудиторських процедур).<br>*Ми зробили запити щодо відхилення та підтвердили, що у середньому 2 квартири (різні) були незайняті кожного місяця протягом року, та одна квартира не була надана в оренду, а використовувалася з метою проведення зустрічей та тимчасового розміщення відвідувачів. Це пояснює різницю у 36,000€, 2,000€ залишається нез'ясованим . Це нижче прийнятного рівня, описаного вище.* | |
| Висновок:<br>*Тест успішно виконано.* | |

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Використання "нефінансових" даних в аналітичних процедурах по суті часто може покращити результат. Нефінансові дані можуть включати таку інформацію як кількісні показники, квадратні метри для роздрібного магазину або кількість конкретної відвантаженої продукції.

При виконанні аналітичних процедур обов'язковим є встановлення набору очікувань (наприклад, співвідношення між пов'язаними залишками, зміни порівняно з попереднім періодом тощо) та порівняння цих очікувань з інформацією фінансової звітності. Уникайте протилежного підходу, починаючи з фінансової інформації та намагаючись пояснити коливання на основі знання клієнта та його середовища. Аналітичні процедури значно надійніше, коли вони ґрунтуються на очікуваннях на основі розуміння суб'єкта та його середовища. Проте достовірність будь-яких використаних "нефінансових даних" має бути встановлено до їх використання в аналітичній процедурі по суті.

## *17.5 Тести контролю—Ефективність функціонування*

Аудиторські процедури, що використовуються для тестування процедур контролю, складаються з одного або більше з чотирьох типів, описаних нижче.

*Схема 17.5-1*

| **Тести ефективності функціонування внутрішнього контролю** | |
|---|---|
| **Типи процедур** | Запити відповідному персоналу. (Пам'ятайте, що одного тільки запиту не достатньо для тестування ефективності функціонування процедур контролю.) |
| | Перевірка доречної документації. |
| | Спостереження за операціями суб'єкта. |
| | Повторне виконання застосування контролю. |

### *Всеохоплюючі процедури контролю (на рівні суб'єкта)*

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 315.14 | Аудитор повинен отримати розуміння середовища контролю. В рамках отримання цього розуміння аудитор повинен оцінити:<br>(а) Чи створив та чи підтримує управлінський персонал під наглядом вищого управлінського персоналу культуру чесності та етичної поведінки; та<br>(б) Чи забезпечують сукупно сильні сторони в елементах середовища контролю відповідну основу для інших складових внутрішнього контролю та чи не нівелюються вони недоліками у середовищі контролю. (Див: Пар. Д69-Д78) |

Тестування всеохоплюючих заходів контролю, які існують на рівні суб'єкта господарювання, є більш суб'єктивним (наприклад, тестування прихильності до компетентності чи розуміння політик суб'єкта щодо прийнятної поведінки), ніж тестування конкретних операційних процедур контролю. Проте ці заходи контролю спільно забезпечують основу для інших складових внутрішнього контролю.

У наступній схемі показано деякі можливі методи для тестування всеохоплюючих (на рівні суб'єкта) заходів контролю.

*Схема 17.5-2*

| Середовище | Можливі тести контролю |
|---|---|
| **Повідомлення та забезпечення дотримання чесності та етичних цінностей** | • Читання звітності на веб-сайті компанії та кодексу поведінки чи його еквівалента.<br>• Розгляд повідомлень персоналу.<br>• Проведення інтерв'ю з вибіркою працівників. |
| **Прихильність до компетентності** | • Огляд політик найму та звільнення.<br>• Огляд посадових інструкцій та документації, яка міститься у відібраних особових картках. |
| **Участь вищого управлінського персоналу** | • Розгляд будь-яких виконаних самооцінок.<br>• Розгляд кваліфікаційних вимог до членів правління та протоколів зборів.<br>• Присутність на зборах в якості спостерігача. |
| **Філософія та операційний стиль управлінського персоналу** | • Перевірка документації.<br>• Проведення інтерв'ю з вибіркою працівників. |

| Середовище | Можливі тести контролю |
|---|---|
| **Організаційна структура** | • Розгляд структури з огляду передової практики для характеру підприємства. |
| **Призначення повноважень та відповідальності** | • Перевірка документації , наприклад, посадових інструкцій. |
| **Політики і практики щодо людських ресурсів** | • Огляд політик і практики та їх дотримання.<br>• Розгляд особових справ стосовно службових атестацій, відвіданих навчальних програм тощо. |

Подібні тести контролю можуть бути розроблені для розгляду інших всеохоплюючих (на рівні суб'єкта) заходів контролю, наприклад:

- Оцінки ризиків;
- Інформаційних систем;
- Моніторингу;
- Процесу закриття звітного періоду; та
- Процедур контролю для запобігання шахрайству.

Результати виконання тестів всеохоплюючих процедур контролю також може бути більш складним задокументувати, ніж внутрішній контроль на рівні бізнес-процесів (наприклад, перевірку санкціонування платежів, що може бути задокументованим за допомогою просто відповіді так/ні). У результаті оцінка всеохоплюючих процедур контролю (на рівні суб'єкта та загальних процедур контролю ІТ) часто оформлюється у вигляді пам'ятних записок до файлу разом з підтверджуючими доказами.

Наприклад, щоб перевірити, чи повідомляє управлінський персонал про необхідність чесності та етичних цінностей всьому персоналу та чи забезпечує виконання своїх політик, може бути відібрана вибірка працівників для інтерв'ю. Працівників можна запитати про те, які повідомлення вони отримували від управлінського персоналу, які існують доречні політики і процедури, які цінності щоденно демонструються управлінським персоналом та чи проводяться у життя ці політики насправді. Якщо загальна відповідь працівників, що управлінський персонал насправді повідомив необхідність чесності та етичної поведінки та що існують випадки забезпечення виконання політик, тоді тест може бути успішним. Деталі інтерв'ю кожного працівника та підтверджувальна документація (наприклад, політики суб'єкта, повідомлення та заходи примусового характеру) можуть бути відображені у пояснювальній записці до файлу з досягнутими висновками.

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

**Вибір часу**

Краще виконувати тестування всеохоплюючих (на рівні підприємства) заходів контролю на початку процесу аудиту. Результати тестування цих заходів контролю можуть вплинути на характер і обсяг інших запланованих аудиторських процедур. Наприклад, якщо знайдено, що ставлення управлінського персоналу до контролю не таке гарне, як очікувалося, знадобляться додаткові процедури стосовно залишків на рахунках та класів операцій.

**Планування**

Знайдіть час для визначення найбільш прийнятного способу перевірки всеохоплюючих (на рівні суб'єкта) заходів контролю. Обміркуйте використання відповідного поєднання запиту, спостереження, повторного виконання та перевірки.

**Відкриті питання**

Не застосовуйте питань типу так/ні. Замість цього ставте питання, які дозволяють отримати інформацію, яку ви ще не знаєте. Наприклад, спитайте, "Чи просили вас відступити від встановленої облікової політики або зробити щось, що примусило вас відчувати себе незручно?" Також пам'ятайте про необхідність уважно слухати відповідь особи та стежити за мовою тіла щодо ознак неспокою чи тривоги.

**Ретельно розглядайте неврегульовані питання**

Якщо управлінський персонал чи працівник відмовляється надати затребувану інформацію чи ви отримали неочікувану інформацію, переконайтеся, що її було досліджено, та внесіть зміни до загальної стратегії аудиту та запланованих процедур.

**Моніторинг процедур контролю на великих підприємствах**

Деякі великі підприємства мають розвинуті процедури моніторингу на рівні суб'єкта, які надають докази постійного функціонування заходів контролю на рівні підприємства. Якщо це має місце, розгляньте, чи можливо покластися на ці процедури контролю для зменшення загального обсягу інших необхідних процедур перевірки.

Хоча більшість всеохоплюючих (на рівні суб'єкта) та загальних процедур контролю ІТ можливо протестувати з використанням професійного судження та об'єктивно застосувати до обставин, є окремі ситуації, коли може бути доречним використання репрезентативної вибірки. Прикладом може бути наявність доказів, що місячна фінансова звітність перевіряється та вживаються відповідні заходи.

### *Операційний контроль—Атрибутивна вибірка*

Тести контролю надають докази того, що контроль функціонує ефективно протягом визначеного періоду довіри, наприклад, року.

У зв'язку з цим, що операційний контроль працює ефективно або ні, не варто тестувати функціонування процедур контролю, які можуть бути явно не надійними. Ненадійні процедури контролю – це процедури, під час яких є імовірність, що будуть знайдені

відхилення. Обсяги вибірки для тестів контролю часто дуже малі, тому що вони ґрунтуються на очікуванні, що не буде знайдено винятків. У протилежному випадку обсяги вибірки мають бути набагато більшими.

Деякі чинники для розгляду при оцінюванні надійності процедур контролю викладені нижче.

*Схема 17.5-3*

| **Планування тестів контролю** | |
|---|---|
| **Чинники для розгляду** | Чи можливо управлінському персоналу обійти запроваджені процедури (тобто подолання контролю управлінським персоналом)? |
| | Чи існує значний ручний елемент у процедурі контролю, який може бути схильним до помилки? |
| | Існує слабке середовище контролю? |
| | Слабкі загальні процедури контролю ІТ? |
| | Постійний моніторинг внутрішнього контролю неякісний? |
| | Протягом періоду відбулися зміни у персоналі, які значно впливають на застосування контролю? |
| | Невелика кількість працівників, що беруть участь у функціонуванні контролю, робить непрактичним розподіл обов'язків? |
| | Зміна обставин робить необхідним внесення змін до функціонування контролю? |

### *Покладання на непрямі процедури внутрішнього контролю*

Розгляньте необхідність отримання аудиторських доказів на підтвердження ефективного функціонування значних непрямих процедур внутрішнього контролю. Це процедури контролю, від яких залежать інші процедури контролю, наприклад, нефінансова інформація, яку створює окремий процес, трактування винятків та періодичні перевірки звітів управлінським персоналом. Якщо вони значні, можуть бути необхідними докази ефективності функціонування непрямих процедур внутрішнього контролю. Якщо будь-який з вищенаведених чинників є значним, може бути більш ефективним виконати процедури по суті.

При плануванні тестів контролю аудитор має зосередитися на доказах, які мають бути отримані стосовно доречних задіяних тверджень (точки, у яких можуть відбутися викривлення у фінансовій звітності), а не на характері самих процедур контролю. Процедури контролю призначені послабити ризики та забезпечити, наприклад, повноту продажів.

Також існує ряд практичних переваг розробки тестів контролю, що зосереджуються спочатку на твердженні, яке підлягає розгляду. Наприклад:

- Процедури контролю, що перевіряються, можуть бути прямо зв'язані з ризиками суттєвих викривлень у фінансовій звітності;
- Внаслідок того, що мета тесту не залежить від конкретних процедур контролю, інші процедури контролю, спрямовані на ті ж самі ризики (або цілі контролю), також можуть бути протестовані. Це дозволяє внести у тестування елемент непередбачуваності або варіації; та
- Це полегшує оцінку та тестування нових процедур контролю, впроваджених суб'єктом, які спрямовані на однакові твердження.

Тести контролю часто плануються для того, щоб надати низький або середній рівень ризику контролю (високий або середній рівень зменшення ризику (довіру)), що контроль, який підлягає перевірці, функціонує ефективно.

Розробляючи тести контролю, аудитор може визнати корисним розглянути два рівні довіри для отримання від тестів контролю:

- Високий рівень довіри (низький рівень ризику, що залишається). Він застосовується, коли головні докази отримуються за допомогою тестів контролю; та
- Середній рівень довіри (середній рівень ризику, що залишається). Він застосовується, коли тести контролю поєднуватимуться з іншими процедурами по суті для розгляду конкретного твердження.

Для тестування процедур контролю часто застосовується атрибутивна вибірка. Ця методика використовує найменший обсяг вибірки, здатний надати визначений шанс виявити відхилення, яке перевищує допустиму норму відхилення.

*Схема 17.5-4*

| **Переваги** | |
|---|---|
| **Атрибутивна/вибірка відкриття** | Ідеальна для перевірки ефективності функціонування процедур внутрішнього контролю, які вже були оцінені під час оцінки організації та застосування контролю як високонадійні. |
| | Якщо при виконанні контролю очікується будь-який рівень відхилення, рекомендовано, щоб було розглянуто альтернативні підходи до збору аудиторських доказів. |
| | Якщо не знайдено жодних відхилень у такій вибірці тестів контролю, аудитор може стверджувати, що контроль функціонує ефективно. Якщо знайдене відхилення, як правило, більш ефективним є зупинити процедуру і виконати замість цього альтернативні аудиторські процедури по суті. Навіть одне відхилення від контролю, ймовірно, спричинить перегляд оціненого рівня ризику контролю. Для продовження |

| Переваги | |
|---|---|
| | тесту після знайдення відхилення потребуватиметься значне розширення обсягу вибірки і, можливо, більше не буде знайдено жодних відхилень. |

### *Визначення обсягу вибірки*

Обсяги вибірки визначаються як показано нижче.

| Обсяг вибірки = Фактор довіри ÷ Допустима норма відхилення |
|---|

Для тестування ефективності функціонування процедур контролю з мінімальною довірою до іншої виконаної роботи часто використовується 90% рівень довіри (пов'язаний фактор довіри = 2.3) (див. Схему 17.3-2, де наведено таблицю факторів довіри). Максимальна норма допустимого відхилення може бути 10%. Найменший обсяг вибірки у цьому випадку може бути 23, розрахований наступним чином.

| Фактор довіри (2.3) ÷ Допустима норма відхилення (0.1) = Обсяг вибірки 23 |
|---|

Якщо інші докази (наприклад докази від аудиторських процедур по суті) були отримані для конкретного твердження, фактор довіри може бути зменшеним таким чином, що отримується тільки середній рівень зменшення ризику за допомогою тестування операційної ефективності контролю. У цьому випадку може використовуватися рівень довіри 80% (пов'язаний фактор довіри = 1.61), що у результаті дає найменший обсяг вибірки 8. Деякі фірми використовують трохи вищі фактори довіри, що призводить до обсягу вибірки в 10 елементів для середнього рівня зменшення ризику та 30 для високого рівня зменшення ризику.

### *Відбір вибірки*

Відбір вибірки здійснюється як показано нижче.

*Схема 17.5-5*

| | Заходи для вжиття |
|---|---|
| **Відбирання вибірки** | Визначте мету процедури та докази, які вона надаватиме стосовно тверджень, які лежать в основі атрибутів контролю, які підлягають тестуванню. |
| | Оберіть відповідну генеральну сукупність елементів для досягнення мети тесту. Вона може бути різною залежно від основного твердження, що буде розглядатися. Наприклад, рахунки-фактури можуть обиратися для тестування існування продажів, але ці документи не надають доказів щодо повноти продажів. У цьому випадку кращим вибором може бути простеження реєстрації замовлень чи вантажних документів до рахунку-фактури та у подальшому до дебіторської заборгованості. |
| | Визначте найменший обсяг вибірки, необхідний для надання |

| | Заходи для вжиття |
|---|---|
| | потрібного рівня зменшення ризику. Це може бути або середній, або високий рівень зменшення ризику. |
| | Застосуйте генератор випадкових чисел або інший прийнятний метод для відбору індивідуальних елементів для перевірки. Кожен елемент генеральної сукупності повинен мати рівний шанс бути обраним. |

### *Процедури контролю, які працюють не щоденно*

Для відбору вибірок у випадках, коли процедури контролю функціонують не щоденно, можуть допомогти наступні загальні правила.

Проте, фактичні обсяги вибірки завжди будуть ґрунтуватися на професійному судженні.

*Схема 17.5-6*

| Контроль функціонує | Рекомендований мінімальний обсяг вибірки | Відсоткове покриття тесту |
|---|---|---|
| Щотижня | 10 | 19% |
| Щомісяця | 2-4 | 25% |
| Щокварталу | 2 | 50% |
| Щороку | 1 | 100% |

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Коли для тестування ефективності функціонування внутрішнього контролю застосовується статистична вибірка, обсяг потрібної вибірки не збільшується разом зі збільшенням генеральної сукупності. Випадкова вибірка з 30 елементів без знайдених відхилень може забезпечити високий рівень довіри, що контроль функціонує ефективно.

При плануванні тестів контролю знайдіть час для точного визначення, що саме становить помилку чи виняток для тесту. Це збереже час протягом виконання тесту чи оцінювання результатів, та допоможе уникнути сумнівів при визначенні того, що є відхиленням від контролю.

Якщо очікується будь-який рівень відхилення в ефективності функціонування контролю, рекомендується розгляд альтернативних підходів до збору аудиторських доказів.

Простий план, що може застосовуватися для атрибутивної вибірки, є наступним:

На основі 95% рівня довіри (5% ставка відхилення), рекомендоване таке:

- Вибірка з 10 елементів без відхилень забезпечить середній рівень зменшення

ризику. Якщо знайдене відхилення, зменшення ризику не може бути отриманим;

- Вибірка з 30 елементів без відхилень забезпечить високий рівень зменшення ризику. Якщо знайдене одне відхилення, може бути отримано тільки середній рівень зменшення ризику. Якщо знайдене більше одного відхилення, зменшення ризику не може бути отриманим; та
- Вибірка з 60 елементів і включно до одного відхилення забезпечить високий рівень зменшення ризику. Якщо знайдене два відхилення може бути отриманим тільки середній рівень зменшення ризику. Якщо знайдене більше двох відхилень, зменшення ризику не може бути отримано від тестування процедур контролю.

## *17.6 Оцінка відхилень*

Процес оцінювання відхилень показано нижче.

*Схема 17.6-1*

| | **Заходи для вжиття** |
|---|---|
| **Оцінювання відхилень** | Ідентифікуйте відхилення. Розмістіть кожен елемент вибірки в одну з двох категорій: "відхилення" або "немає відхилень." |
| | Характер та причина кожного відхилення мають бути ретельно розглянуті. Наприклад, чи є ознака подолання контролю управлінським персоналом або можливого шахрайства, чи проблема була просто результатом відпустки відповідальної особи? |
| | Врахуйте ризик вибірки. Якщо було знайдено відхилення, обміркуйте, чи має бути зменшено довіру до ефективності внутрішнього контролю, збільшено обсяг вибірки або виконано альтернативні процедури. |

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Як показано вище, небагато зиску у тестуванні процедур контролю, якщо ймовірно будуть знайдені відхилення. Це тому, що існує тільки один спосіб отримати потрібний рівень впевненості – збільшити обсяг вибірки. Потім, якщо знайдене інше відхилення, вибірка має бути збільшена знову і так далі. Може бути набагато кращим виконати альтернативні процедури замість збільшення обсягу вибірки.

Єдиним можливим винятком може бути випадок, коли причина конкретного типу відхилення може бути чітко ідентифікована і прийнята до уваги при плануванні тесту. Наприклад, відхилення протягом визначеного періоду, наприклад, коли особа, яка зазвичай виконує контроль, є у відпустці, може бути розглянуте замість виконання деяких процедур по суті.

Результати вибірки можуть бути оцінені шляхом порівняння максимально допустимої норми відхилення з так званою верхньою межею відхилення. Верхня межа відхилення розраховується за допомогою наступної формули.

| Верхня межа відхилення = Скоригований фактор довіри ÷ Обсяг вибірки |
|---|

Скоригований фактор довіри може ґрунтуватися на кількості знайдених відхилень, як показано на наступній схемі.

*Схема 17.6-2*

| **Скоригований фактор довіри для числа знайдених відхилень** | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| **Потрібний рівень довіри** | **1** | **2** | **3** | **4** | **5** |
| 95% | 4.7 | 6.3 | 7.8 | 9.2 | 10.5 |
| 90% | 3.9 | 5.3 | 6.7 | 8.0 | 9.3 |
| 80% | 3.0 | 4.3 | 5.5 | 6.7 | 7.9 |
| 70% | 2.4 | 3.6 | 4.7 | 5.8 | 7.0 |

Наприклад, припустимо, що у вибірці з 30 елементів (з застосуванням 90% рівня довіри та максимальною допустимою ставкою відхилення 10%) було знайдене два відхилення. Верхня межа відхилення може бути розрахована наступним чином.

| Скоригований фактор довіри (5.3)÷ Обсяг вибірки (30)= Верхня межа відхилення 17% |
|---|

Результат у 17% є набагато вищим, ніж максимально допустима ставка відхилення 10%, що може означати, що спирання на ефективність контролю має бути зменшене. Якщо, не зважаючи на це, прийнято рішення збільшити обсяг вибірки, вона має бути збільшена до 60 елементів і не повинно бути знайдене жодне відхилення. Це зменшить верхню межу відхилення (розраховану нижче) до прийнятного рівня (тобто близько до початкового рівня 10%).

| Скоригований фактор довіри (5.3)÷ Обсяг вибірки (60)= Верхня межа відхилення 9% |
|---|

Проте, якщо було знайдене наступне відхилення, це може потребувати ще одного збільшення вибірки для спроби отримання бажаних результатів. Це навряд чи буде ефективним використанням часу, тому що може бути знайдене наступне відхилення.

| Скоригований фактор довіри (6.7)÷ Обсяг вибірки (75) = Верхня межа відхилення 9% |
|---|

## *17.7 Приклади—Масштаб тестування*

Деталі навчальних прикладів дивись Том 2, Глава 2 — Вступ до навчальних прикладів.

# Приклад А — Дефта Меблі, Інк.

## *Визначення масштабу тестування*

### *Планування подальших процедур — Дебіторська заборгованість*

Наступне є нарисом програми аудиту для дебіторської заборгованості. Ця програма включає статистичну вибірку дебіторської заборгованості.

**Дефта Меблі, Інк.**
**Дебіторська заборгованість — Аудиторські процедури**

Клієнт: *Дефта Меблі, Інк.*

| | **Розглянуті твердження** | **Роботу виконав: (ініціали)** | **РД** | **Примітки** |
|---|---|---|---|---|
| **ПРОЦЕДУРИ** | | | | |
| **1. Аналітичні процедури** | *ПІТ* | *MAG* | *С.120* | |
| Розробити очікування залишків дебіторської заборгованості для кінця періоду на основі інформації, отриманої через розуміння суб'єкта.<br>Дослідити значні зміни або тенденції у:<br>• Залишках дебіторської заборгованості.<br>• Старінні дебіторської заборгованості по клієнтах.<br>• Оборотності дебіторської заборгованості.<br>• Кредитових залишках у дебіторській заборгованості.<br>• Інших неочікуваних відхиленнях. Поясніть.<br>• Інше (неторгова дебіторська заборгованість).<br>Задокументувати результати. | | | | *Дебіторська заборгованість збільшилася на 60% порівняно з попереднім періодом.*<br>*Тривалість дебіторської заборгованості також збільшилася з 39 днів до 45 днів.* |
| **2. Перелік** | | | | |
| Отримати детальний перелік дебіторської | *I* | *MAG* | *С.110* | |

| | Розглянуті твердження | Роботу виконав: (ініціали) | РД | Примітки |
|---|---|---|---|---|
| заборгованості (за термінами виникнення) на кінець періоду:<br>а) Перевірити арифметичну точність та погодити з головною книгою. | | | | |
| б) Перевірити найменування та суми з допоміжною книгою. | *I* | *MAG* | | *Через обговорення з Арджаном та Карлою умови продажів відрізняються між клієнтами, але затверджуються Арджаном.* |
| в) Запитати персонал, який має відношення до дебіторської заборгованості, про будь-які випадки, коли:<br>• Клієнту були надані преференції,<br>• Умови продажу були змінені,<br>• Відбувалися операції з пов'язаними сторонами, або<br>• Внутрішні ліміти кредиту були значно перевищені. | *T* | *MAG* | | |
| **3. Резерв на покриття сумнівної заборгованості** | | | | |
| Впевнитися, що резерв на покриття сумнівної заборгованості стосується конкретних рахунків та є адекватним:<br>а) Перевірити баланс дебіторської заборгованості по строках виникнення та порівняти його з попередніми періодами. | *ПО* | *MAG* | *С.120* | *Дебіторська заборгованість понад 60 днів збільшилася у процентному відношенні до обсягу продажів порівняно з попереднім періодом.*<br>*Перевірити перелік прострочених рахунків з Арджаном та отримати деталі нарахування резерву.* |
| б) Перевірити платежі, | *ТО* | *MAG* | | |

| | Розглянуті твердження | Роботу виконав: (ініціали) | РД | Примітки |
|---|---|---|---|---|
| отримані після звітного періоду (якщо можливо, отримати баланс по строках виникнення на дату кінця періоду з інформацією про наступні надходження). | | | | |
| **4. Відсічення**<br>Виконати і задокументувати процедури відсічення | *T* | *MAG* | *C.115* | *В рамках тестування відсічення отримати перелік повернення проданих товарів. Минулого року було кілька великих повернень. Умови договорів купівлі-продажу для повернення перевірено в рамках тестування продажів. Дивись РД 503.1.*<br>*Всі журнальні проводки близько кінця періоду перевірено у РД 626.* |
| **ПРОЦЕДУРИ ПО СУТІ—ВИБІРКА** | | | | |
| **S1. Розширене підтвердження**<br>Відібрати 15 підтверджень рахунків, як показано у контрольному листі дебіторської заборгованості.<br>Підбити підсумок результатів та дослідити відхилення за допомогою перевірки підтверджуючих документів та запитів. | *IT* | *MAG* | *C.200* | |
| **ТЕСТИ КОНТРОЛЮ** | | | | *Немає* |
| **РОЗШИРЕНІ ПРОЦЕДУРИ — для конкретних виявлених ризиків шахрайства** | | | | |
| **E1. Підтвердження дебіторської заборгованості – (ризик шахрайства)**<br>а) Підтвердити вибірку найменувань, адрес та номерів факсу/телефону | *IT* | *MAG* | *C.200* | *Підтверджено 5 найменувань, адрес, номерів факсу з вибірки підтверджень. Відхилень не помічено.*<br>*Зроблено телефонні виклики 2 клієнтам для підтвердження деталей* |

| | Розглянуті твердження | Роботу виконав: (ініціали) | РД | Примітки |
|---|---|---|---|---|
| клієнтів за допомогою телефонних або комерційних довідників для упевненості, що вони є дійсними підприємствами.<br>б) Обміркувати огляд веб-сайтів чи іншої інформації про клієнтів додатково до розсилки підтверджень для доказів деталей рахунків та умов/положень продажів.<br>Запитати про будь-які сторонні угоди або спеціальні умови.<br>в) Обміркувати прийняття тільки оригінальних (підписаних) копій підтверджень. | | | | *і умов контракту на продажі. Відхилень не помічено.* |
| **E2. Резерв на покриття сумнівної заборгованості**<br>а) Перевірити вибірку з 10 наступний платежів по випсках банку.<br>б) Перевірити всі кредитові меморандуми (повідомлення про зменшення заборгованості покупця) випущені після кінця періоду. Обміркувати перевірку бази даних клієнтів або підтверджувальної документації, якщо доречно.<br>в) Перевірити всі списання дебіторської заборгованості після кінця періоду для того, щоб впевнитися, що вона не була сумнівною у попередньому періоді. | *O* | *MAG* | *C.121* | *Відхилень не помічено. Після звітного періоду було випущено 2 кредитових меморандуми, вони не суттєві. Клієнти повернули товари у зв'язку з тим, що вони були пошкоджені. Не відомо, чи було їх пошкоджено при транспортуванні або вони були пошкоджені ще під час вивезення з фабрики.* |

РД = Посилання на робочі документи

### *Процедури по суті — Вибірка*

Наступне показує планування тесту статистичної вибірки для визначення існування і точності залишків дебіторської заборгованості. У якості первинного документа було обрано рахунок-фактуру для клієнтів, обраних для підтвердження, тому що окремі роздрібні торговці зазначили, що вони не підтвердять фактичні залишки на кінець періоду.

Буде виконано статистичну вибірку (із застосуванням вибірки на основі вартісної величини) для підтвердження існування та точності дебіторської заборгованості.

| Питання | Відповідь |
|---|---|
| Мета тесту | *Впевнитися у існуванні і точності дебіторської заборгованості за допомогою відбору вибірки залишків дебіторської заборгованості та розсилки листів підтвердження* |
| РСВ у доречних твердженнях | *Існування = Середній ризик*<br>*Точність = Низький ризик* |
| Генеральна сукупність для тестування | *Залишки дебіторської заборгованості на кінець періоду* |
| Монетарна вартість генеральної сукупності | *177,203€* |
| Специфічні елементи для окремого оцінювання | *38,340€* |
| Зменшення ризику, отримане від тестування ефективності функціонування внутрішнього контролю | *Середнє* |
| Зменшення ризику від інших процедур, наприклад, процедур оцінки ризику | *Обмежене* |
| Використаний фактор довіри (зменшується, якщо зниження ризику також отримується з інших джерел) | *Плануються тести контролю для доходу/дебіторської заборгованості/надходжень; відповідно буде використано інтервал довіри 75%, або 1.4* |
| Суттєвість | *15,000€* |
| Очікувані відхилення у вибірці | *немає* |

### *Оцінка обсягу вибірки*

Специфічні елементи будуть тестуватися окремо. Це дебіторська заборгованість двох пов'язаних осіб у сумі 28,340€ та 10,000€ Кальяні Дефта та Вінджай Шарма відповідно, які мають бути підтверджені окремо.

Залишкове сальдо дебіторської заборгованості 138,863€ (177,203€ - 38,340€) необхідно протестувати на існування та точність із застосуванням підтверджень дебіторської

заборгованості. Оскільки деякі клієнти не можуть підтвердити залишки після факту, підтвердження дебіторської заборгованості буде засноване на підтвердженні рахунків-фактур та:

• Інтервал вибірки:

Точність (суттєвість) ÷ фактор довіри

*15,000€ ÷ 1.4 (75%) = 10,714€*

• Обсяг вибірки:

Генеральна сукупність, що підлягає тестуванню ÷ інтервал вибірки

За винятком особливих елементів, видалених для окремої оцінки

*138,340€ ÷10,714€ = 13*

Через те, що елементами для відбору у генеральній сукупності є рахунки-фактури, вибірка складається з 13 рахунків, які підлягають відбору для підтвердження, плюс два залишки по операціях з пов'язаними особами, виявлених вище.

### *Відбір рахунків-фактур для тестування*

Для відбору рахунків-фактур та клієнтів для зовнішнього підтвердження, рахунки-фактури будуть обиратися із застосуванням монетарної вибірки. Для кінцевого залишку дебіторської заборгованості 138,340€, було обрано початкову точку 913€. Із застосуванням інтервалу вибірки 10,714€, було відібрано 13 рахунків-фактур.

# Приклад B — Кумар & Ко.

## *Визначення масштабу тестування*

### *Планування подальших процедур — Дебіторська заборгованість*

Програма аудиторських процедур для Кумар:

Залишок — Дебіторська заборгованість (ДЗ)

Основні процедури:

| Процедура | Розглянуті твердження | Виконано та РД. | Примітки |
|---|---|---|---|
| Виконати аналітичні процедури щодо залишку ДЗ, строків виникнення та ключових коефіцієнтів, та порівняти тренди і результати з попереднім періодом. | *ПІТ* | *C.110 LP* | *Період обороту ДЗ збільшився до 106 днів з 58 днів два роки тому. Велика частина збільшення приходиться на збільшення ДЗ Дефта.* |
| **Перелік**<br>Отримати перелік ДЗ за строками виникнення та перевірити арифметичну точність, погодити з головною книгою та перевірити перелік з Рубі на залишки пов'язаних осіб.<br>Перевірити точність строків виникнення за допомогою огляду 5 рахунків, обраних на основі судження, та впевнитися у точності звіту про ДЗ по строках виникнення. | *T* | *C.105 LP*<br><br>*C.105 LP* | *Перелік узгоджується з головною книгою, при перевірці строків виникнення та арифметичної точності помилок не знайдено.*<br><br>*Доказів не помічено.* |
| **Резерв**<br>Отримати деталі резерву від Раджа та перевірити строки виникнення.<br>Обговорити можливість стягнення заборгованості строком понад 90 днів.<br>Отримати перелік | *O* | *C.120 LP* | *Перелік перевірено разом з Раджем. Тільки два рахунки перевищують 90 днів. Рахунки строком понад 90 днів від Дефта дорівнюють 10,590€. За словами Раджа, всі вони можуть бути стягнені, та незабаром будуть сплачені.* |

| Процедура | Розглянуті твердження | Виконано та РД. | Примітки |
|---|---|---|---|
| подальших платежів для тестування подальших подій. | | | *Деякі рахунки були сплачені після кінця періоду.* |
| **Відсічення**<br>Перевірити вибірку 10 рахунків-фактур до і після кінця періоду та задокументувати процедури відсічення, щоб упевнитися, що операції було враховано у правильному періоді. Для обраних операцій перевірити докази того, що товари було відправлено до кінця періоду. | *T* | *C.122 LP* | *Помилок не помічено, виручка відповідає періоду відсічення. Всі журнальні проводки близько кінця періоду перевірено у РД 626.* |
| **Підтвердження**<br>Підтвердити всі рахунки пов'язаних осіб.<br>На основі судження відібрати залишки ДЗ (за виключенням залишків пов'язаних осіб, зазначених вище) для отримання 60% покриття.<br>Перевірити вибірку найменувань та адрес до розсилки підтверджень, щоб впевнитися у точності інформації про компанію.<br>Стосовно підтверджень, отриманих факсом, виконати додатковий контроль за допомогою телефонного дзвінка для засвідчення деталей підтвердження.<br>Виконати альтернативні процедури для неповернутих підтверджень. | *IT* | *C.130 LP* | *Підтверджено дебіторську заборгованість Дефта а також погоджено залишок з файлом робочих документів Дефта.*<br>*Частка отриманих відповідей на підтвердження дебіторської заборгованості склала тільки 45%, тому було виконано альтернативні процедури.* |

### *Процедури по суті — Вибірка*

При середньому рівні ризику вибірку підтверджень було розширено. Основний наголос зроблено на процедури по суті.

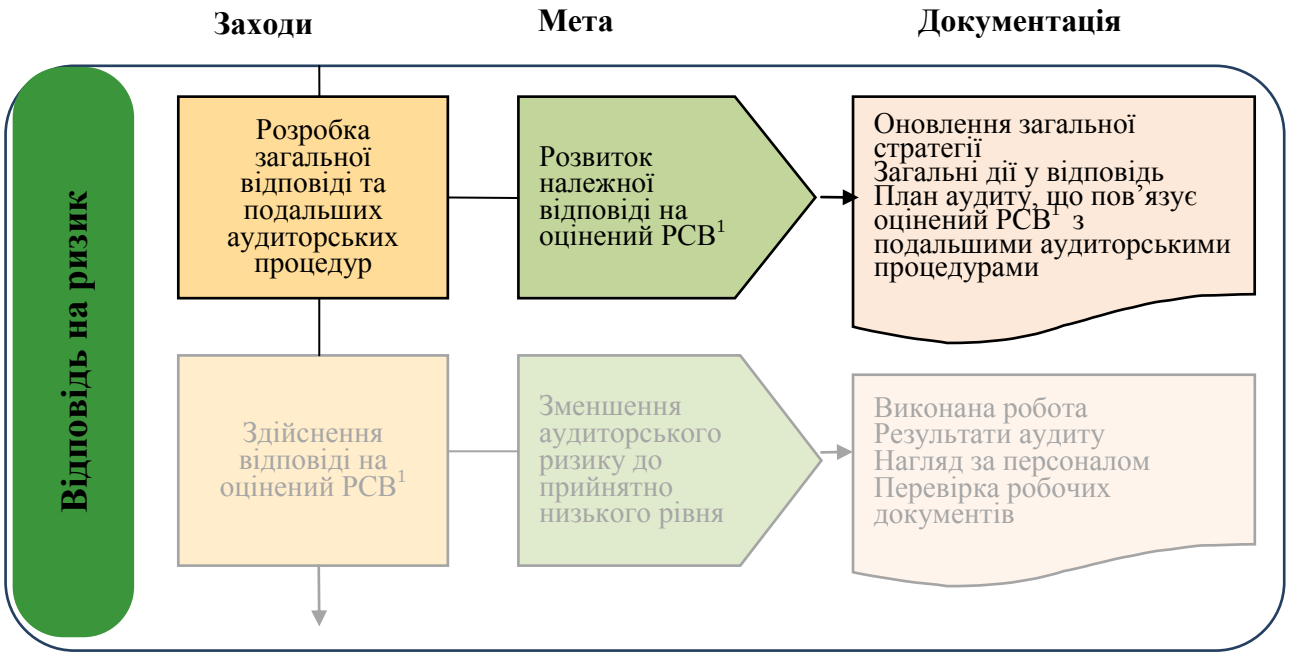
### *Розширені/Інші процедури по суті*

З огляду на ризик подолання контролю управлінським персоналом були перевірені найменування та адреси для вибірки надісланих підтверджень. Для всіх підтверджень, що були повернуті факсом, деталі підтвердження були перевірені за допомогою телефонного дзвінка для забезпечення їх точності.

# 18. Документування виконаної роботи

| Зміст глави | Застосовні МСА |
|---|---|
| Рекомендації щодо правильного і адекватного документального оформлення дій аудитора у відповідь на ризик у файлі робочих документів. | **230, 500** |

*Схема 18.0-1*




**Примітки:**

1. РСВ = ризик суттєвого викривлення.

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 230.7 | Аудитор повинен своєчасно складати аудиторську документацію. (Див.: Пар. Д1) |
| 230.8 | Аудитор повинен складати аудиторську документацію, достатню для надання можливості досвідченому аудитору, який не мав попереднього зв'язку з аудиторською перевіркою, зрозуміти: (Див.: Пар. Д2-Д5, Д16-Д17)<br>(а) Характер, час та обсяг аудиторських процедур, виконаних для відповідності вимогам МСА та застосовним законодавчим і нормативним вимогам; (Див.: Пар. Д6-Д7)<br>(б) Результати виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів; та<br>(в) Значні питання, які виникають протягом аудиту, висновки , винесені щодо цих питань, та суттєві професійні судження, зроблені при досягненні цих висновків. (Див.: Пар. Д8-А11) |
| 230.9 | Документуючи характер, час та обсяг виконаних аудиторських процедур, аудитор повинен записати:<br>(а) Ідентифікаційні характерні риси перевірених конкретних статей або питань; (Див.: Пар. Д12)<br>(б) Хто виконував аудиторську роботу і дату завершення цієї роботи; та<br>(в) Хто виконував огляд виконаної аудиторської роботи та дату і обсяг такого огляду. (Див.: Пар. Д13) |
| 230.10 | Аудитор повинен задокументувати обговорення значущих питань з управлінським персоналом, вищим управлінським персоналом та іншими особами, включаючи характер обговорених значущих питань та коли і з ким проводилися такі обговорення. (Див.: Пар. Д14) |
| 330.16 | Під час оцінки ефективності функціонування доречних заходів контролю аудитор повинен оцінити, чи свідчать викривлення, виявлені за допомогою процедур по суті, що заходи контролю функціонують неефективно. Відсутність викривлень, виявлених процедурами по суті, проте, не надає аудиторських доказів, що заходи контролю, пов'язані з твердженням, яке перевіряється, є ефективними. (Див.: Пар. Д40) |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 330.26 | Аудитор повинен зробити висновок, чи були отримані достатні відповідні аудиторські докази. Під час формулювання думки аудитор повинен розглянути всі доречні аудиторські докази незалежно від того, чи підтверджують вони твердження у фінансовій звітності чи суперечать їм. (Див.: Пар. Д62) |
| 330.27 | Якщо аудитор не отримав достатніх відповідних аудиторських доказів щодо суттєвого твердження фінансової звітності, він повинен намагатися отримати додаткові аудиторські докази. Якщо аудитор не в змозі отримати достатні відповідні аудиторські докази, він повинен висловити аудиторський висновок із застереженнями або відмовитися від висловлення думки щодо фінансової звітності. |
| 500.8 | Якщо інформацію, що використовується як аудиторські докази, було підготовлено з використанням експерта управлінського персоналу, аудитор повинен, в необхідному обсязі, з огляду на значущість роботи цього експерту для мети аудитора: (Див.: Пар. Д34-Д36)<br>(а) Оцінити компетентність, можливості та об'єктивність цього експерта; (Див.: Пар. Д37-Д43)<br>(б) Отримати розуміння роботи цього експерта; та (Див.: Пар. Д44-Д47)<br>(в) Оцінити доцільність використання роботи цього експерта як аудиторського доказу для доречного твердження. (Див.: Пар. Д48) |
| 500.9 | У разі використання інформації, створеної суб'єктом господарювання, аудитор повинен оцінити, чи достатньо достовірна інформація для мети аудитора, включаючи залежно від обставин:<br>(а) Отримання аудиторських доказів щодо точності та повноти інформації ; та (Див.: Пар. Д49-Д50)<br>(б) Оцінку того, чи є інформація достатньо точною та детальною для мети аудитора. (Див.: Пар. Д51) |

## *18.1 Огляд*

Файл документації грає критичну роль у плануванні та виконанні аудиту. Він забезпечує облік того, яку роботу було виконано фактично, та формує основу для аудиторського звіту. Він також використовується для оглядів контролю якості, моніторингу відповідності МСА та застосовним законодавчим і нормативним вимогам, та, можливо, перевірок третіми особами.

Конкретні вимоги і характер аудиторської документації були розглянуті у Томі 1, Глава 16, та тут не повторюються. В наступній схемі надається контрольний список деяких питань, які мають бути розглянуті при комплектуванні файлу.

*Схема 18.1-1*

| **Питання документації** | **Так/Ні** |
|---|---|
| Чи задокументовано дотримання вимог фірми до документального оформлення, визначених в посібнику фірми з контролю якості? | |
| Чи є аудиторська документація добре підготовленою та повною, включаючи чіткі посилання на те, де саме розглядаються важливі питання? | |
| Чи вказує файл документації:<br>• Хто виконав аудиторську роботу і дату завершення такої роботи?<br>• Хто виконував огляд виконаної аудиторської роботи і дату та обсяг такого огляду?<br>• Результати обговорень значущих питань з управлінським персоналом, вищим управлінським персоналом та іншими особами, включаючи характер обговорених питань та з ким відбулося обговорення? | |
| Чи може досвідчений аудитор, який не був попередньо пов’язаним з аудиторською перевіркою, зрозуміти:<br>• Характер, час та обсяг виконаних аудиторських процедур для дотримання застосовних законодавчих, регуляторних та професійних вимог?<br>• Результати аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів?<br>• Характер значущих питань, що виникли, досягнутих висновків та суттєвих професійних суджень, зроблених при досягненні цих висновків? | |
| Чи містить файл документацію, яка розглядає:<br>• Наявність передумов аудиту та рішення прийняти чи продовжити | |

| Питання документації | Так/Ні |
|---|---|
| завдання?<br>• Загальну стратегію аудиту?<br>• Обговорення в групі з завдання?<br>• Ключові елементи отриманого розуміння суб'єкта і кожної з п'яти складових внутрішнього контролю, у тому числі джерела отриманої інформації?<br>• Результати виконання процедур оцінки ризику?<br>• Виявлені та оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень?<br>• Детальний план, який відповідає на оцінені ризики?<br>• Результати виконання аудиторських процедур, в тому числі доречність і надійність отриманих доказів і трактування знайдених винятків, включаючи будь-які зміни, необхідні в оцінку ризиків?<br>• Інформацію і процедури, виконані для спрямування на будь-які індикатори шахрайства, виявлені протягом аудиту?<br>• Зміни у суттєвості в результаті отримання нової інформації?<br>• Достатню інформацію для повторного виконання кожної процедури, якщо це коли-небудь буде потрібним?<br>• Значні зміни, внесені протягом аудиту до загальної стратегії аудиту чи плану аудиту, та причини для таких змін?<br>• Деталі значних питань та їх рішення, наприклад, суттєві невизначеності, що стосуються оцінок управлінського персоналу, подальші події та інші питання, які можуть призвести до модифікованого аудиторського висновку? | |
| Чи задокументовано консультації в межах фірми та з експертами, найнятими аудитором і управлінським персоналом? | |
| У випадках використання експерта - чи було задокументовано відповідність роботи експерта як аудиторського доказу? | |
| Чи задокументовано дотримання вимог МСА 600 стосовно обміну інформацією з аудиторами компонента? | |
| Чи були розглянуті всі вимоги до документації кожного доречного МСА? (Дивись Том 1, Главу 16 для переліку МСА, які містять конкретні вимоги до документації.) | |

### *Власність на файл*

Якщо інше не визначено законом чи нормативним актом, аудиторська документація є власністю аудиторської фірми.

### *Копії даних обліку суб'єкта господарювання*

Витяги або копії документів клієнта (наприклад, значні та специфічні контракти та угоди) можуть бути включені як частина аудиторської документації, якщо це вважається за потрібне. Проте, копії даних обліку клієнта не замінюють відповідну аудиторську документацію.

## ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ

**Своєчасність підготовки**

Своєчасне складання аудиторської документації допомагає покращити якість аудиту та полегшує ефективний огляд і оцінку отриманих аудиторських доказів та зроблених висновків до остаточного опрацювання аудиторського звіту. Документація, виконана після виконання аудиторської роботи, ймовірно, буде менш точною ніж документація, складена під час виконання такої роботи.

**Чи може аудиторський файл бути самодостатнім?**

Якщо можливо, аудиторська документація має бути ясною і зрозумілою без необхідності будь-яких додаткових усних пояснень. Усні пояснення самі собою не надають адекватного підтвердження виконаної роботи або досягнутих висновків. Хоча, вони можуть використовуватися для пояснення чи роз'яснення інформації, яка міститься в аудиторський документації.

**Неузгодженість**

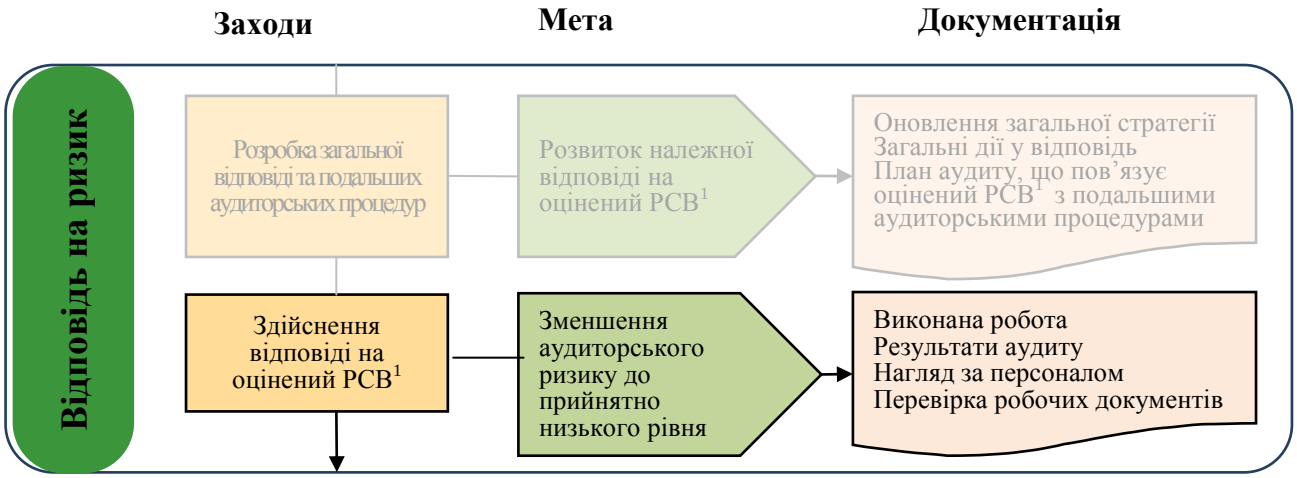
Якщо отримано аудиторські докази, які не узгоджуються з кінцевим висновком стосовно значущого питання, забезпечте, щоб до файлу було додано документацію, яка пояснює, яким чином аудитор вирішив цю неузгодженість.

Це не означає, що аудитору необхідно зберігати некоректну або замінену документацію.

# 19. Письмові запевнення

| Зміст глави | Застосовні МСА |
|---|---|
| Рекомендації щодо отримання письмових підтверджень заяв управлінського персоналу. | **580** |

*Схема 19.0-1*




**Примітки:**

1. РСВ = ризик суттєвого викривлення.

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 580.6 | Завданнями аудитора є:<br>(а) Отримати письмові запевнення від управлінського персоналу та, коли доречно, від вищого управлінського персоналу, що вони прийняли на себе відповідальність за підготовку фінансової звітності та за повноту інформації, наданої аудитору;<br>(б) Підтвердити інші аудиторські докази стосовно фінансової звітності або конкретних тверджень у фінансовій звітності за допомогою письмових запевнень, якщо аудитор визначить, що вони потрібні або це вимагається іншими МСА; та<br>(в) Належним чином відреагувати на письмові заяви, надані управлінським персоналом та, коли доречно, вищим управлінським персоналом, або якщо управлінський чи вищий управлінський персонал не надасть письмових запевнень, запрошених аудитором. |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 580.9 | Аудитор повинен запросити письмових запевнень від управлінського персоналу з доречною відповідальністю за фінансову звітність та знаннями у відповідних питаннях. (Див.: Пар. Д2-Д6) |
| 580.10 | Аудитор повинен запропонувати управлінському персоналу надати письмове запевнення, що він прийняв на себе відповідальність за підготовку фінансової звітності відповідно до застосовної основи фінансової звітності, в тому числі, якщо доречно, їх справедливе подання, як зазначено в умовах завдання з аудиту. (Див.: Пар. Д7-Д9, Д14, Д22) |
| 580.11 | Аудитор повинен запропонувати управлінському персоналу надати письмове запевнення, що:<br>(а) Він надав аудитору всю доречну інформацію та доступ, як погоджено в умовах завдання з аудиту, та<br>(б) Всі операції були зареєстровані та відображені у фінансовій звітності. (Див.: Пар. Д7-Д9, Д14, Д22) |
| 580.12 | Відповідальність управлінського персоналу має бути описана у письмових твердженнях, яких вимагають параграфи 10 та 11, таким чином, як ця відповідальність описана в умовах завдання з аудиту. |
| 580.13 | Інші МСА вимагають від аудитора запросити надання письмових запевнень. Якщо додатково до таких обов'язкових запевнень аудитор визначає, що необхідно отримати одне або більше письмових запевнень для підтвердження інших аудиторських доказів, доречних для фінансової звітності, чи одного або кількох конкретних тверджень у фінансовій звітності, аудитор повинен запросити такі інші письмові запевнення. (Див.: Пар. Д10-Д13, Д14, Д22) |
| 580.14 | Дата письмових запевнень повинна бути якомога ближче до, але не пізніше, дати аудиторського звіту щодо фінансової звітності. Письмові запевнення мають бути для всієї фінансової звітності та періоду (періодів), зазначених в аудиторському звіті. (Див.: Пар. Д15-Д18) |
| 580.15 | Письмові запевнення мають надаватися у формі листа-запевнення, адресованого аудитору. Якщо закон чи норматив вимагає , щоб управлінський персонал зробив письмові публічні заяви про свою відповідальність, та аудитор визначає, що таки заяви надають деякі або всі запевнення, яких вимагають параграфи 10 чи 11, відповідні питання, охоплені такими заявами, не потрібно включати до листа-запевнення. (Див.: Пар. Д19-Д21) |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 580.16 | Якщо аудитор має сумніви щодо повноти, чесності, етичних цінностей чи ретельності управлінського персоналу або щодо його відданості чи виконання цього, аудитор повинен визначити вплив, який ці сумніви можуть мати на достовірність запевнень (усних чи письмових) та аудиторські докази в цілому. (Див.: Пар. Д24-Д25) |
| 580.19 | Якщо управлінський персонал не надає одне чи більше запрошених письмових запевнень, аудитор повинен:<br>(а) Обговорити питання з управлінським персоналом;<br>(б) Повторно оцінити чесність управлінського персоналу та оцінити вплив, який це може мати на достовірність запевнень (усних чи письмових) та аудиторські докази в цілому; та<br>(в) Вжити відповідних заходів, включаючи визначення можливого впливу на думку в аудиторському звіті відповідно до МСА 705, з урахуванням вимог параграфу 20 цього МСА. |
| 580.20 | Аудитор повинен відмовитися від висловлення думки щодо фінансової звітності відповідно до МСА 705, якщо:<br>(а) Аудитор доходить висновку, що існують настільки достатні сумніви щодо чесності управлінського персоналу, що письмові запевнення, яких вимагають параграфи 10 та 11, є недостовірними; або<br>(б) Управлінський персонал не надає письмових запевнень, яких вимагають параграфи 10 та 11. (Див.: Пар. Д26-Д27) |

## *19.1 Огляд*

Одним з обов’язків управлінського персоналу, коли він підписує лист – зобов’язання (дивись Том 2, Главу 4), є підтвердити очікування аудитора на отримання письмових підтверджень запевнень, зроблених у зв’язку з аудитом.

Протягом аудиту управлінський персонал зробить кілька усних запевнень аудитору, які можуть використовуватися як аудиторські докази , що доповнюють інші аудиторські процедури. Наприкінці завдання ці словесні подання мають бути включені до письмового листа – запевнення, отриманого від управлінського персоналу та, за необхідності, від вищого управлінського персоналу.

**Примітка:** Кілька МСА містять конкретні вимоги до аудитора зробити запит письмових запевнень.

Письмовий лист – запевнення включатиме конкретні обов'язкові запевнення та переконання управлінського персоналу, що:

- Він виконав свої обов'язки з підготовки фінансової звітності; та
- Інформація, надана аудитору, була повною.

Письмовий лист – запевнення має отримуватися якомога ближче до, але не після, дати звіту аудитора щодо фінансової звітності. Письмові запевнення мають охоплювати всі фінансові звіти та періоди, зазначені в аудиторському звіті.

Письмові запевнення не повинні використовуватися як:

- Замінник виконанню інших аудиторських процедур; або
- Єдине джерело доказів щодо важливих питань аудиту.

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

**Хто підписує лист?**
Для завдань з високим ризиком обміркуйте отримання більш ніж одного підпису на листі – запевненні. Наприклад, лист – запевнення може бути підписаний власником – менеджером та іншими ключовими членами керівництва.

**Запевнення як доказ**
Письмові запевнення самі по собі не надають достатніх відповідних аудиторських доказів щодо будь-яких питань, яких вони стосуються. Також не факт, що управлінський персонал надав достовірні письмові запевнення, які впливають на характер чи обсяг інших аудиторських доказів, отриманих аудитором щодо виконання управлінським персоналом своїх обов'язків або стосовно інших конкретних тверджень.

## *19.2 Предмет*

Запевнення управлінського персоналу можуть бути:

- **Усні, надані за запит чи за власним бажанням**
  Такі запевнення, як правило, отримуються в ході завдання з аудиту.
- **Письмові**
  Наприкінці завдання аудитор зобов'язаний запросити письмової заяви від управлінського персоналу на підтвердження певних питань, наприклад:
  - Усних запевнень, згаданих вище,
  - Що управлінський персонал виконав свої обов'язки з підготовки фінансової звітності відповідно до застосовної основи фінансової звітності,
  - Що всі операції були зареєстровані та відображені у фінансовій звітності, та
  - Інших запевнень, необхідних для підтвердження отриманих аудиторських доказів.

*Схема 19.2-1*

| | |
|---|---|
| **Форми запевнень управлінського персоналу** | Питання, повідомлені в обговореннях. |
| | Питання, повідомлені електронними засобами, наприклад, електронною поштою, записані телефонні повідомлення, або текстові повідомлення. |
| | Переліки, аналізи і доповіді, підготовлені суб'єктом господарювання, примітки та коментарі управлінського персоналу стосовно них. |
| | Внутрішні і зовнішні меморандуми або кореспонденція. |
| | Протоколи засідань вищого управлінського персоналу та комісій з оплати праці. |
| | Підписана копія фінансової звітності. |
| | Лист – запевнення від управлінського персоналу. |

## *19.3 Питання для розгляду при виконанні аудиту*

Наступні питання потрібно врахувати під час оцінки запевнень управлінського персоналу.

*Схема 19.3-1*

| **Оцінка запевнень управлінського персоналу** | |
|---|---|
| **Питання для розгляду** | Чи може очікуватися, що особа, яка робить запевнення, є об'єктивною та обізнаною з предметом? |
| | Чи є запевнення достовірним з огляду на:<br>• Розуміння аудитором суб'єкта та його середовища?<br>• Інші отримані докази, у тому числі інші запевнення, отримані від управлінського персоналу?<br>• Інші докази, отримані при виконанні аудиторських процедур для досягнення інших цілей аудиту? |
| | Які додаткові аудиторські процедури необхідні для підтвердження запевнень?<br>Для підтвердження намірів управлінського персоналу, розгляньте джерела доказів, наприклад, протоколи правління, протоколи інвестиційних комітетів, юридичних документів або внутрішнього листування та електронної пошти. Наприклад, в рамках розгляду аудитором безперервності діяльності, "підтверджуючі" докази включатимуть огляд протоколів правління, юридичні документи та наявність інформації про фінансування тощо.<br>Якщо підтверджуючих доказів немає чи не є це обмеженням масштабу аудиту? |

| Оцінка запевнень управлінського персоналу | |
|---|---|
| **Питання для розгляду**<br>*(продовження)* | Якщо запевнення управлінського персоналу спростовуються іншими отриманими аудиторськими доказами:<br>• Чи є підстави для сумніву в чесності та порядності управлінського персоналу? Якщо так, то аудитору слід обговорити питання з вищим управлінським персоналом та врахувати вплив на оцінку ризику та необхідність подальших аудиторських процедур.<br>• Чи є постійне використання будь-яких інших запевнень управлінського персоналу доречним й виправданим? |
| | Розгляньте найбільш відповідні засоби документування запевнень. Наприклад:<br>• Пояснювальна записка, створена аудитором;<br>• Письмовий меморандум, створений управлінським персоналом суб'єкта; та<br>• Включення до листа – запевнення управлінського персоналу. |

## *19.4 Письмові запевнення*

Письмові заяви є важливим джерелом аудиторських доказів з наступних причин:

- Якщо управлінський персонал змінює або не надає затребуваних письмових запевнень, це може попередити аудитора про можливість існування одного або більше важливих питань; та
- Запит на письмові (а не усні) запевнення може спонукати управлінський персонал розглянути такі питання більш ретельно, тим самим підвищуючи якість запевнень.

Письмові заяви запрошуються від осіб, відповідальних за підготовку і подання фінансової звітності та обізнаних з предметом справи. Часто це буде виконавчий директор та фінансовий директор підприємства або інші еквівалентні особи, наприклад, власник-менеджер.

Аудитор зобов'язаний запросити управлінський персонал надати письмове запевнення, що:

- Він виконав свої обов'язки з підготовки фінансової звітності відповідно до застосовної основи фінансової звітності;
- Він надав аудитору всю доречну інформації і доступ відповідно до узгоджених умов завдання з аудиту;
- Всі операції були зареєстровані та відображені у фінансовій звітності; та

- Він підтверджує інші аудиторські докази, доречні для фінансової звітності (наприклад, відповідно до вимог інших МСА) або одного чи більше конкретних тверджень у фінансовій звітності.

Окремі МСА, які можуть вимагати письмових запевнень, викладені нижче.

*Схема 19.4-1*

| МСА | Назва | Параграф |
|---|---|---|
| 240 | *Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності* | 39 |
| 250 | *Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності* | 16 |
| 450 | *Оцінка викривлень, виявлених під час аудиту* | 14 |
| 501 | *Аудиторські докази—Додаткові міркування щодо окремих елементів* | 12 |
| 540 | *Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язаних з ними розкриттів інформації* | 22 |
| 550 | *Пов'язані сторони* | 26 |
| 560 | *Подальші події* | 9 |
| 570 | *Безперервність* | 16(г) |
| 710 | *Порівняльна інформація—відповідні показники і порівняльна фінансова звітність* | 9 |

Письмові запевнення розглядають такі питання, як наступні.

*Схема 19.4-2*

| | |
|---|---|
| **Відповідальність управлінського персоналу** | **Управлінський персонал:**<br>• Виконав свої обов'язки з підготовки фінансової звітності відповідно до застосовної основи фінансової звітності (у тому числі, коли доречно, з її справедливого подання, як визначено в умовах завдання з аудиту) та з повноти інформації, наданої аудитору; та<br>• У деяких випадках (наприклад, коли умови завдання були узгоджені іншими сторонами), управлінському персоналу також може бути запропоновано підтвердити своє визнання і розуміння цих обов'язків у письмових запевненнях. |
| | Надав аудитору всі доречну інформацію та доступ, узгоджені в умовах завдання з аудиту. |
| | Зареєстрував всі операції в бухгалтерському обліку та відобразив ці операції у фінансових звітах. |

*Схема 19.4-3*

| **Спеціальні запевнення** | **Управлінський персонал пояснює, що:** |
|---|---|
| | Вибір та застосування облікових політик є адекватним та відповідає застосовній основі фінансової звітності. |
| | Наступні питання, якщо доречно згідно з застосовною основою фінансової звітності, були визнані, оцінені, представлені чи розкриті відповідно до цієї основи:<br>• Плани або наміри, які можуть вплинути на балансову вартість або класифікацію активів і зобов'язань;<br>• Зобов'язання, як фактичні так і умовні;<br>• Права власності або контроль над активами;<br>• Права утримання або обтяження на активи та активи, надані у заставу як забезпечення; та<br>• Аспекти законів, нормативів та контрактних угод, які можуть вплинути на фінансову звітність, у тому числі недотримання. |
| | Він повідомив про всі відомі йому недоліки у внутрішньому контролі. |
| | Всі причини суб'єкта для вибору конкретного напряму дій були повідомлені. |
| | Його наміри стосовно [зазначити питання] полягають в наступному: [описати плани чи наміри суб'єкта]. |

### *Інші питання*

*Схема 19.4-4*

| | **Коментарі:** |
|---|---|
| **Обмежувальне формулювання** | У деяких випадках управлінський персонал може включати обмежувальне формулювання про те, що запевнення робиться в міру його знань та переконань. Таке формулювання може бути прийнятним, якщо аудитор переконається, що подання надається особами з відповідними обов'язками та знанням питань, про які йдеться у запевненнях. |
| **Незначні викривлення** | При отриманні запевнень щодо викривлень може бути встановлено порогову суму, нижче якої окремі викривлення можуть вважатися безсумнівно незначними. |
| **Дата листа** | Аудиторський звіт не повинен датуватися до дати письмових запевнень, тому що запевнення є частиною аудиторських доказів. |

| | Коментарі: |
|---|---|
| **Адресація листа аудитору** | Необхідні письмові запевнення повинні бути включені до листа на ім'я аудитора. |
| **Повідомлення управлінському персоналу** | МСА 260 вимагає від аудитора повідомляти вищому управлінському персоналу про письмові запевнення, яких аудитор запросив від управлінського персоналу. |
| **Запити управлінського персоналу іншим особам** | Якщо управлінський персонал не має достатніх знань, на основі яких ґрунтуються письмові запевнення, він може вирішити зробити запити іншим особам, що беруть участь у складанні/поданні фінансової звітності та тверджень у ній. Такими особами можуть бути особи, які володіють спеціальними знаннями. |

### *Сумніви щодо наданих чи ненаданих запевнень*

Якщо є сумніви у достовірності письмових запевнень або якщо запрошені письмові запевнення не були надані, аудитору слід розглянути характер сумнівів та діяти відповідно.

*Схема 19.4-5*

| Сумніви | Необхідні заходи аудитора у відповідь |
|---|---|
| **Не надано затребувані запевнення** | • Обговорити питання з управлінським персоналом;<br>• Повторно оцінити чесність управлінського персоналу та вплив, який це може мати на достовірність запевнень (усних чи письмових) та аудиторські докази в цілому; та<br>• Вжити доречних заходів, в тому числі визначити можливий вплив на думку аудитора в аудиторському звіті. |
| **Виявлено неузгодженість** | • Виконати додаткові аудиторські процедури, щоб спробувати вирішити питання.<br>• Якщо питання залишається невирішеним, перегляньте оцінку компетентності, чесності, етичних цінностей чи ретельності управлінського персоналу (дивись наступний пункт), або його зобов'язання обов'язкового їх дотримання, та визначте вплив, який це може мати на достовірність запевнень (усних чи письмових) та аудиторські докази в цілому. |
| **Некомпетентність управлінського персоналу, недостатня чесність або етичні цінності** | Визначте вплив, який такі сумніви можуть мати на достовірність запевнень (усних чи письмових) та аудиторські докази в цілому.<br>Аудитору слід відмовитися від думки щодо фінансової звітності, якщо:<br>• Аудитор дійшов висновку, що існують настільки значні сумніви щодо чесності управлінського персоналу, що |

| Сумніви | Необхідні заходи аудитора у відповідь |
|---|---|
| | обов'язкові письмові запевнення недостовірні; або<br>• Управлінський персонал не надав обов'язкових письмових запевнень. |

### *Допоміжні/Додаткові запевнення*

На додаток до обов'язкових письмових запевнень аудитор може вважати за необхідне затребувати:

#### *Допоміжних пояснень щодо фінансової звітності*

Такі письмові пояснення можуть доповнювати, але не частиною письмових запевнень, які вимагаються МСА 580.10. Приклади можуть включати:

- Чи відповідними є відбір та застосування облікових політик; та
- Чи визнані, оцінені, подані чи розкриті такі питання як наступні відповідно до концептуальної основи:
  - Плани або наміри, які можуть вплинути на балансову вартість чи класифікацію активів та зобов'язань,
  - Зобов'язання, фактичні та умовні,
  - Права власності або контроль над активами, права утримання або обтяження на активи та активи, надані у заставу як забезпечення, та
  - Аспекти законів, нормативів та контрактних угод, які можуть вплинути на фінансову звітність, у тому числі недотримання.

#### *Додаткових письмових пояснень*

На додаток до письмових запевнень, які вимагаються МСА 580.11, аудитор може визнати за необхідне зробити запит, наприклад, таких письмових пояснень:

- Підтвердження, що управлінський персонал повідомив про всі недоліки у внутрішньому контролі, про які відомо управлінському персоналу; та
- Конкретні твердження.

  У деяких випадках може бути неможливо отримати достатні відповідні аудиторські докази без письмових пояснень управлінського персоналу, підтверджуючих причини, судження чи наміри щодо конкретних тверджень у фінансовій звітності. Питання для розгляду включають:
  - Минулу історію виконання суб'єктом заявлених намірів,
  - Причини для вибору суб'єктом певного напряму дій,
  - Здатність суб'єкта проводити конкретний курс дій, та

— Існування чи відсутність будь-якої іншої інформації, яка могла бути отримана протягом аудиту та не узгоджується з судженнями чи намірами управлінського персоналу.

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Витратьте деякий час на те, щоб зустрітися з управлінським персоналом для пояснення характеру затребуваних пояснень та для переконання в тому, що управлінський персонал повною мірою усвідомлює те, що погоджується підписати.

## *19.5 Приклади письмових запевнень*

Приклад листа-запевнення управлінського персоналу, наведеного у матеріалах навчального прикладу, дотримується форми, наведеної в МСА 580.

## *19.6 Приклад—Запевнення управлінського персоналу*

Деталі навчальних прикладів дивись у Томі 2, Глава 2 — Вступ до навчальних прикладів.

## Приклад А — Дефта Меблі, Інк.

### *Запевнення управлінського персоналу*

Наступне є прикладом запевнень управлінського персоналу від Сюрая та деяких додаткових аудиторських процедур, які могли б бути застосовані.

| Запевнення управлінського персоналу | Оцінка |
|---|---|
| *Немає знецінення обладнання, яке було замінено новою технікою. Причина полягає у тому, що машини ламаються; отже, іноді старі машини будуть потрібні, доки інші ремонтуються.* | *Зробити запити менеджеру з виробництва та іншим особам з метою визначення, чи використовуються в даний час інструменти та обладнання та чи знаходяться вони досі у робочому стані. Це можливо встановити за допомогою фізичного огляду та перевірки даних обліку ремонтів і технічного обслуговування.* |
| *Не потрібно додаткового забезпечення на злегка пошкоджені товари, виявлені протягом інвентаризації запасів.* | *Перевірити, чи були фактично продані після закінчення звітного періоду пошкоджені товари. Запитати менеджера з виробництва стосовно того, продані пошкоджені товари як є чи відновлені (якщо так, які витрати на відновлення), чи продані зі знижкою.* |

По завершенні аудиту важливі заяви мають бути задокументовані у листі – запевненні управлінського персоналу, який має бути підписаний Сюраєм Дефта та Джавадом Кассабом.

Ці запевнення можуть бути включені до такого листа, як наступний.

**На бланку Дефта Меблі, Інк.**

Березень 15, 20X3

Кому: Джамел, Вудвінд & Вінг, ЛЛП
55 вул. Кінгстон.
Кебтаун, Сполучені території
123-50004

Шановний пан Лі:

Цей лист-запевнення надається у зв'язку з вашим аудитом фінансової звітності Дефта Меблі, Інк. За рік, що закінчився 31 грудня 20X2, з метою висловлення думки стосовно того, чи подана фінансова звітність достовірно в усіх суттєвих аспектах відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Ми підтверджуємо, що:

*Фінансова звітність*

- Ми виконали свої обов'язки, як встановлено в умовах завдання з аудиту, датованого 15 Жовтня 20X2, з підготовки фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності; зокрема фінансова звітність представлена достовірно згідно з цими стандартами.
- Значні припущення, використані нами під час здійснення облікових оцінок, включаючи оцінки за справедливою вартість, є обґрунтованими.
- Відносини та операції пов'язаних сторін були належним чином відображені в обліку та розкриті відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності.
- Всі події після дати фінансової звітності та для яких Міжнародні стандарти фінансової звітності вимагають коригування або розкриття, були скориговані або розкриті.
- Вплив невиправлених викривлень є несуттєвим, як окремо, так і сукупно, для фінансової звітності в цілому. Перелік невиправлених викривлень додається до листа-запевнення.
- Компанія виконала всі аспекти контрактних угод, які могли б мати суттєвий вплив на фінансову звітність у випадку невиконання.
- Не було недотримання вимог регуляторних органів, які могли б мати суттєвий вплив на фінансову звітність у випадку невиконання.
- Компанія має достатні права власності на всі активи, немає застав або обтяжень на активи компанії за винятком розкритих у Примітці X до фінансовій звітності.
- У нас немає планів відмовлятися від ліній продуктів чи інших планів або намірів, які призводитимуть до будь-яких залишків чи старіння запасів, та немає запасів, заявлених у звітності у сумі, яка перевищує чисту вартість реалізації.
- Немає знецінення чистої вартості реалізації необоротних активів (обладнання), функціональні можливості яких в даний час замінено новим обладнанням.

*Надана інформація*

- Ми надали вам:
  - Доступ до всієї інформації, що, як ми знаємо, є доречною для складання фінансової звітності, такої як дані обліку, документація та інші питання;
  - Додаткову інформацію, яку ви запросили від нас з метою аудиту; та
  - Необмежений доступ до осіб в межах підприємства, від яких ви визначили за необхідне отримати аудиторські докази.
- Всі операції були зареєстровані в бухгалтерському обліку та відображені у фінансовій звітності.
- Ми розкрили вам результати наших оцінок ризику, що фінансова звітність може бути суттєвого викривленою внаслідок шахрайства.
- Ми розкрили вам всю інформацію щодо шахрайства або підозрюваного шахрайства, яка нам відома та впливає на компанію і стосується:
  - Управлінського персоналу;
  - Працівників, які виконують значні функції у внутрішньому контролі; або
  - Інших осіб, шахрайство яких може мати суттєвий вплив на фінансову звітність.
- Ми розкрили вам всю інформацію стосовно звинувачень у шахрайстві або підозрюваного шахрайства, яка впливає на фінансову звітність підприємства, повідомлену працівниками, колишніми працівниками, аналітиками, регуляторами чи іншими особами.
- Ми розкрили вам всі відомі випади недотримання або підозрюваного недотримання законодавчих і нормативних актів, вплив яких має враховуватися під час підготовки фінансової звітності.
- Ми розкрили вам всю інформацію щодо ідентичності пов’язаних сторін підприємства та всі відносини і операції пов’язаних осіб, про які нам відомо.

Відданий вам,

_____

Сюрай Дефта

_____

Джавад Кассаб

# Приклад В — Кумар & Ко.

### *Запевнення управлінського персоналу*

Наступне є прикладом запевнень управлінського персоналу, наданих Раджем, та деякі подальші процедури, які могли б бути застосовані.

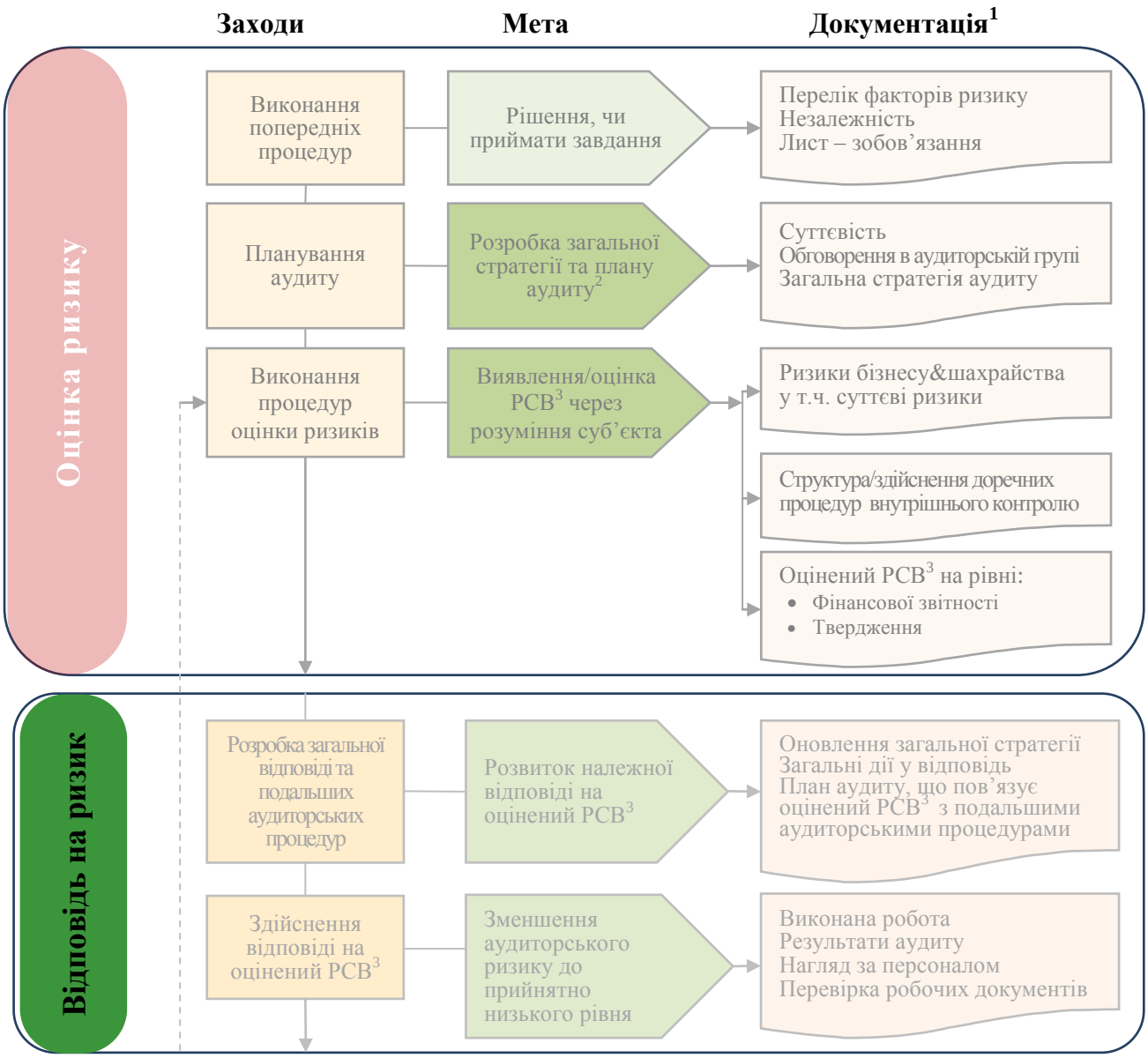
| Запевнення управлінського персоналу | Оцінка |
|---|---|
| *Не потрібен додатковий резерв на покриття сумнівної заборгованості. Рахунок Дефта може бути стягненим повністю, а інша ДЗ недостатньо значна для того, щоб оцінювати для неї резерв.* | *Відіслати підтвердження ДЗ Дефта. Зробити запити Раджа і Рубі для розуміння різних рахунків ДЗ покупців та їх історії платежів та знайти будь-які тенденції. Підтвердити, що ДЗ інших покупців незначна, як стверджує клієнт. Виконати огляд наступних платежів для підтвердження зворотності рахунків. Врахувати іншу доречну інформацію, отриману під час аудиту Дефта.* |
| *Дефта задоволена якістю товарів, які ми їм продаємо.* | *Розглянути історію повернень товарів та зважати на будь-які тренди. Перевірити результати підтверджень ДЗ Дефта на наявність будь-яких коментарів щодо якості товарів чи погашення рахунків. Виконати спостереження за інвентаризацією та виявити застарілі позиції та запаси без руху. Зробити запити Рубі щодо якості товарів та будь-яких повідомлень, яких вона могла отримувати від Дефта щодо якості товарів, які вони закупили на дату звітності.* |

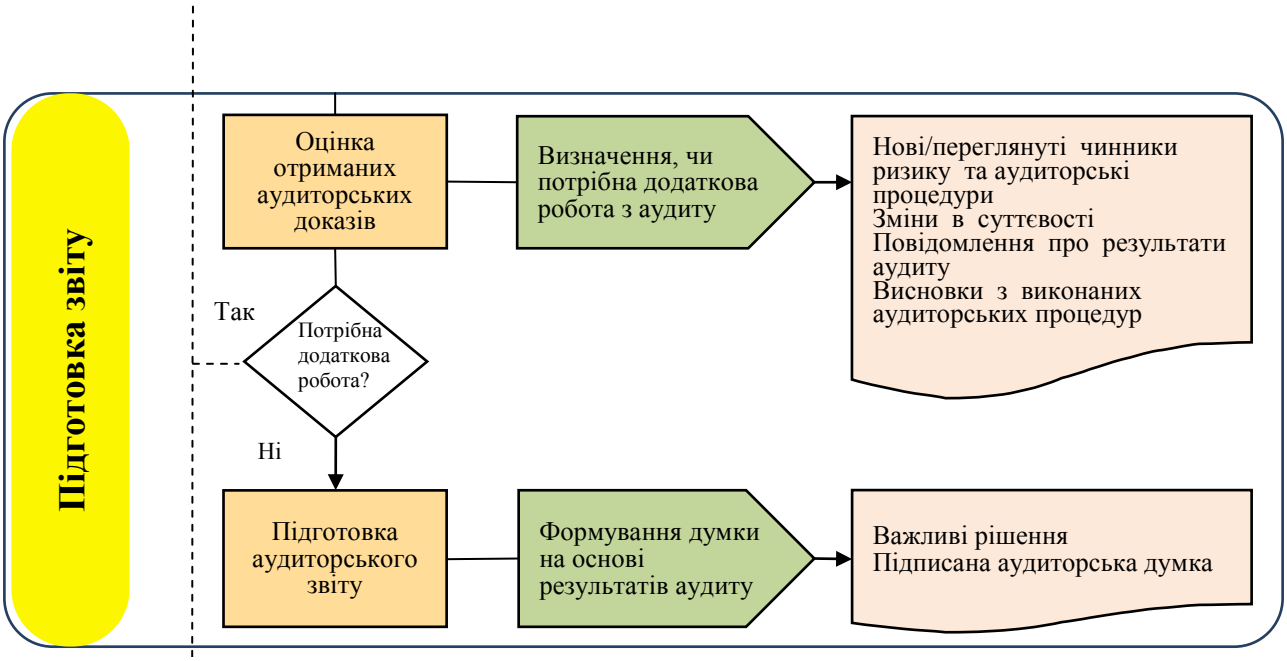
По завершенні аудиту важливі заяви мають бути задокументовані у листі – запевненні управлінського персоналу, який має бути підписаний Раджем Кумаром.

Такі запевнення можуть бути включені до листа, аналогічного показаному у Прикладі А – Дефта Меблі, Інк.

# 20. Складання звіту – Огляд

*Схема 20.0-1*






**Примітки:**

1. Зверніться до МСА 230 для більш повного переліку необхідної документації
2. Планування (МСА 300) - це постійний та ітеративний процес протягом аудиту
3. РСВ = ризик суттєвого викривлення.

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 200.11 | У виконанні аудиту фінансової звітності загальними цілями аудитора є:<br>(а) Отримати обґрунтовану впевненість щодо того, чи є фінансова звітність у цілому вільною від суттєвих викривлень внаслідок шахрайства чи помилки, та таким чином надати можливість аудитору висловити думку щодо того, чи складена фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної основи фінансової звітності; та<br>(б) Надати звіт про фінансову звітність та повідомити інформацію, як вимагається МСА, відповідно до результатів, отриманих аудитором. |
| 200.12 | У всіх випадках, коли обґрунтована впевненість не може бути отримана та аудиторський висновок із застереженнями не відповідає обставинам для мети надання звіту визначеним користувачам фінансової звітності, МСА вимагають від аудитора відмовитися від висловлення думки або скасувати (чи відмовитися від) завдання, якщо відмова можлива згідно застосовному закону чи нормативному акту. |

Заключна фаза аудиту включає наступне.

*Схема 20.0-2*

**Примітки:**

1. ВУП – вищий управлінський персонал

Основні поняття, що розглядаються на етапі надання звіту, наступні.

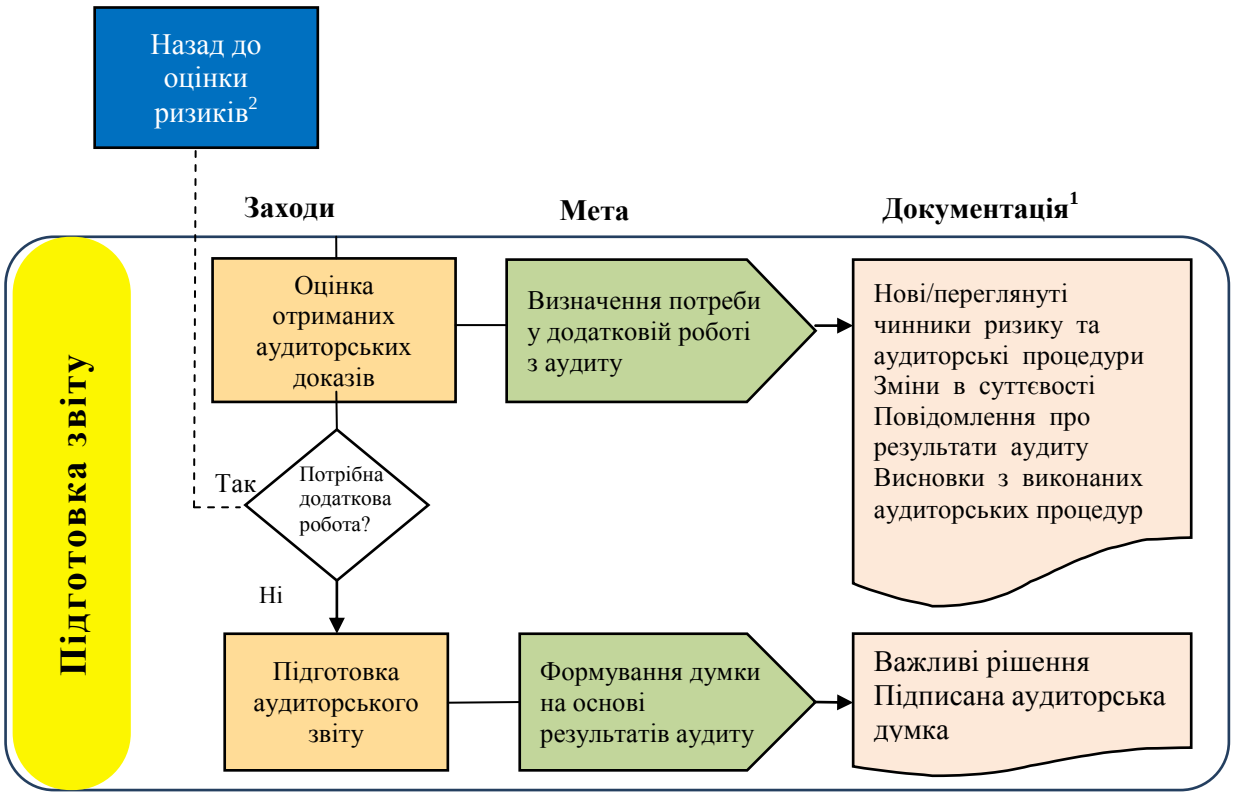
*Схема 20.0-3*

| | Том і Глави |
|---|---|
| Подальші події | Т1 – 13 |
| Безперервність | Т1 – 14 |
| Аудиторська документація | Т1 – 16 |
| Повідомлення результатів аудиту | Т2 – 19 |
| Звіт аудитора | Т1 – 17 |

# 21. Оцінка аудиторських доказів

| Зміст глави | Застосовні МСА |
|---|---|
| Рекомендації щодо оцінки достатності та відповідності аудиторських доказів для того, щоб могли бути зроблені обґрунтовані висновки, на яких базується аудиторська думка. | **220, 330, 450, 520, 540** |

*Схема 21.0-1*




**Примітки:**

1. Дивись МСА 230 для більш повного переліку необхідної документації
2. Планування (МСА 300) - це постійний та ітеративний процес протягом аудиту

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 220.15 | Партнер із завдання повинен прийняти на себе відповідальність за:<br>(а) Керівництво, нагляд та виконання завдання з аудиту відповідно до професійних стандартів та застосовних законодавчих і нормативних вимог; та (Див.: Пар. Д13-Д15, Д20)<br>(б) Відповідність аудиторського звіту обставинам. |
| 220.16 | Партнер із завдання повинен прийняти на себе відповідальність за огляди, що підлягають виконанню відповідно до політик і процедур фірми з огляду. (Див.: Пар. Д16-Д17, Д20) |
| 220.17 | На дату аудиторського звіту або раніше партнер із завдання повинен через огляд аудиторської документації та обговорення з групою із завдання пересвідчитися, що були отримані достатні відповідні аудиторські докази для підтвердження зроблених висновків та за аудиторський звіт, який підлягає наданню. (Див.: Пар. Д18-Д20) |
| 220.18 | Партнер із завдання повинен:<br>(а) Прийняти відповідальність за проведення групою із завдання відповідних консультації зі складних або спірних питань;<br>(б) Пересвідчитися, що члени групи з завдання проводили відповідні консультації в ході завдання як в межах групи, так і з іншими особами на відповідному рівні у межах або поза межами фірми;<br>(в) Пересвідчитися, що характер і обсяг консультацій, та висновки за наслідками таких консультації були погоджені зі стороною, яка надала консультацію; та<br>(г) Визначити, що висновки за результатами таких консультацій були запроваджені. (Див.: Пар. Д21-Д22) |
| 220.19 | Для аудиторських перевірок фінансової звітності зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання та інших завдань з аудиту, якщо є, для яких фірма визначила необхідність огляду контролю якості завдання, партнер із завдання повинен:<br>(а) Визначити, що було призначено оглядача контролю якості;<br>(б) Обговорити значні питання, що виникають протягом завдання з аудиту, в тому числі виявлені під час огляду контролю якості, з оглядачем контролю якості завдання; та<br>(в) Не датувати аудиторського звіту до завершення огляду контролю якості завдання. (Див.: Пар. Д23-Д25) |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 220.20 | Оглядач контролю якості завдання повинен виконати об'єктивну оцінку значних суджень, зроблених групою із завдання, та висновків, досягнутих при формулюванні аудиторського звіту. Ця оцінка повинна включати:<br>(а) Обговорення значущих питань з партнером із завдання;<br>(б) Огляд фінансової звітності та запропонованого аудиторського звіту;<br>(в) Огляд відібраної аудиторської документації стосовно значних суджень, зроблених групою із завдання, та досягнутих висновків; та<br>(г) Оцінку висновків, досягнутих при формулюванні аудиторського звіту, та розгляд того, чи є відповідним запропонований аудиторський звіт. (Див.: Пар. Д26-Д27, Д29-Д31) |

## *21.1 Огляд*

Після виконання запланованих аудиторських процедур робиться оцінка їх результатів. Це включає розгляд аудиторської документації та обговорення з групою із завдання і внесення будь-яких змін до планів аудиту у результаті виконаних процедур. Деякі ключові міркування визначені нижче.

*Схема 21.1-1*

| | |
|---|---|
| **Контроль якості** | Обов'язком партнера із завдання є забезпечення того, щоб огляди файлу були виконані відповідно до політик і процедур фірми з огляду та що аудиторська думка є відповідною. |
| **Консультування** | Партнер із завдання зобов'язаний забезпечити, що:<br>• Група з завдання проводила відповідні консультації (як всередині фірми так і з зовнішніми третіми сторонами) зі складних або спірних питань; та<br>• Висновки за результатами таких консультацій були задокументовані та запроваджені. |
| **Огляд якості файлу (або ОКЯЗ)** | Коли політика фірми вимагає огляду контролю якості завдання (ОКЯЗ) партнер із завдання повинен:<br>• Забезпечити призначення відповідно кваліфікованого оглядача КЯЗ;<br>• Обговорити значні питання аудиту з оглядачем КЯЗ; та<br>• Не датувати аудиторського звіту до завершення ОКЯЗ. |

Метою аудитора є упевнитися, що було отримано достатні відповідні аудиторські докази для підтвердження досягнутих висновків та для випуску відповідно сформульованого аудиторського звіту.

Оцінка отриманих аудиторських доказів повинна розглядати наступні питання.

*Схема 21.1-2*

| | |
|---|---|
| **Суттєвість** | Чи є суми, встановлені для загальної та робочої суттєвості, досі відповідними у контексті фактичних фінансових результатів суб'єкта?<br><br>Якщо менша загальна суттєвість (для фінансової звітності у цілому), ніж було визначено спочатку, є доречною, аудитору потрібно визначити:<br><br>• Чи необхідно переглянути робочу суттєвість; та<br><br>• Чи залишається відповідним характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур. |
| **Ризик** | З огляду на результати аудиту, чи є оцінка ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень досі відповідною? Якщо ні, оцінка ризику підлягає перегляду, а подальші заплановані процедури - модифікації. |
| **Викривлення** | Чи було розглянуто вплив на аудит виявлених та невиправлених викривлень?<br><br>Чи було розглянуто причини викривлень/відхилень? Вони можуть вказувати на не ідентифікований ризик або на значні недоліки у внутрішньому контролі.<br><br>Чи необхідно переглянути загальну стратегію аудиту та план аудиту? Це застосовується, коли:<br><br>• Характер виявлених викривлень та обставини їх настання вказують, що можуть існувати інші викривлення, які сукупно з викривленнями, накопиченими протягом аудиту, можуть бути суттєвими; чи<br><br>• Загальна сума викривлень, накопичених протягом аудиту, наближається до суттєвості.<br><br>Чи виконувалися додаткові аудиторські процедури з метою визначення того, чи залишаються викривлення (в класах операцій, залишках на рахунках чи розкриттях), якщо управлінському персоналу було запропоновано виправити викривлення? |

| | |
|---|---|
| **Шахрайство** | Чи вказує інформація, отримана від виконання інших процедур оцінки ризику та пов'язаної діяльності, на те, що представлені один або більше чинників ризику?<br><br>Чи вказують аналітичні процедури, виконані незадовго до кінця аудиту, на раніше нерозпізнаний ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства?<br><br>Чи були оцінені виявлені викривлення з метою визначення того, чи є такі викривлення ознакою шахрайства?<br><br>Якщо так, оцініть наслідки викривлень в контексті інших аспектів аудиту, особливо достовірності запевнень управлінського персоналу. Випадок шахрайства, скоріше за все, не є випадковою подією.<br><br>Чи є будь-які причини вважати, що управлінський персонал може бути причетним до ідентифікованих викривлень, суттєвих чи несуттєвих, в результаті шахрайства?<br><br>Якщо так, заново оцініть ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства та їх підсумковий вплив на характер, вибір часу та обсяг аудиторських процедур на предмет можливої змови за участю працівників, управлінського персоналу або третіх осіб, коли розглядається достовірність раніше отриманих доказів.<br><br>Якщо ідентифіковано ризики шахрайства, можна підтвердити, що фінансова звітність несуттєво викривлена внаслідок шахрайства. Якщо це неможливо, визначте наслідки для аудиту, включаючи питання, чи не ставить це під сумнів здатність продовжувати виконання аудиту. |
| **Докази** | Чи отримано достатні відповідні аудиторські докази для зменшення ризику суттєвого викривлення у фінансовій звітності до прийнятно низького рівня? Розгляньте необхідність виконання додаткових процедур. |
| **Аналітичні процедури** | Чи аналітичні процедури, виконані на етапі заключного огляду аудиту:<br>• Підтверджують результати аудиту; або<br>• Виявляють раніше нерозпізнані ризики суттєвого викривлення? |

## *21.2 Переоцінка суттєвості*

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 450.10 | До оцінки впливу невиправлених викривлень аудитор повинен переглянути рівень суттєвості, визначений відповідно до МСА 320, для підтвердження його відповідності в контексті фактичних фінансових результатів суб'єкта. (Див.: Пар. Д11-Д12) |

Перед оцінкою аудитором результатів виконання процедур та будь-яких виявлених викривлень, першим кроком є повторна оцінка сум, встановлених для загальної та робочої суттєвості. Це необхідно тому, що первісне визначення суттєвості часто базуватиметься на оцінках фінансових результатів суб'єкта, а фактичні результати можуть відрізнятися. Чинники, які можуть приводити до змін, включають:

- Первісне визначення суттєвості більше не є відповідним в контексті фактичних фінансових результатів суб'єкта;
- Стала доступною нова інформація (наприклад, очікування користувачів), яка може спричинити визначення аудитором іншої суми (або сум), ніж спочатку; та
- Неочікувані викривлення, які можуть спричинити перевищення суми суттєвості для конкретного класу операцій, залишку на рахунку або розкриття.

Щоразу, коли потрібен перегляд, аудитору необхідно розглянути та задокументувати вплив на оцінені ризики та характер, час та обсяг обов'язкових подальших аудиторських процедур.

Якщо для фінансової звітності в цілому потрібна менша сума суттєвості, також визначте, чи потрібно переглянути робочу суттєвість. Якщо так, визначте, чи залишається відповідним характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур.

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Якщо суттєвість переглянуто, не чекайте до кінця аудиту для внесення змін. Якщо рівень суттєвості зменшено, це може потребувати внесення змін до оцінки ризиків та до виконання подальших аудиторських процедур.

## *21.3 Зміни в оцінці ризиків*

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 330.25 | Ґрунтуючись на виконаних аудиторських процедурах та отриманих аудиторських доказах, аудитор повинен оцінити до завершення аудиту, чи залишаються відповідними оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень. (Див.: Пар. Д60-Д61) |

Оцінка ризику на рівні твердження часто буде ґрунтуватися на аудиторських доказах, наявних до виконання подальших аудиторських процедур. Під час виконання цих процедур може бути отримана нова інформація, яка потребує внесення змін до початкової оцінки ризику.

Наприклад, при аудиті запасів оцінений рівень ризику для твердження щодо повноти може бути низьким на основі очікування, що внутрішній контроль функціонує ефективно. Якщо тести контролю виявлять, що внутрішній контроль неефективний, оцінку ризику необхідно змінити та виконати додаткові аудиторські процедури для зменшення ризику до прийнятно низького рівня. Те ж саме є справедливим для будь-яких виконаних аудиторських процедур, якщо результати не відповідають очікуванням.

Деякі питання для розгляду при визначенні того, змінюється початкова оцінка ризику чи ні, наведено у наступній схемі.

*Схема 21.3-1*

| | |
|---|---|
| **Внутрішній контроль** | **Тести контролю**<br>• Чи підтверджують результати виконання тестів заходів контролю запланований рівень зменшення ризику на основі ефективності їх функціонування?<br>**Подолання контролю управлінським персоналом**<br>• Чи є будь-які докази подолання управлінським персоналом існуючого внутрішнього контролю?<br>**Недоліки у контролі**<br>• Чи є потенційні викривлення результатом недоліків у внутрішньому контролі, які мають бути негайно доведені до відома управлінському персоналу? |
| **Характер отриманих аудиторських доказів** | **Нові чинники ризику**<br>• Чи виявляють докази будь-які нові ризики бізнесу, чинники ризиків шахрайства або подолання контролю управлінським персоналом?<br>**Суперечливі докази**<br>• Чи суперечать отримані докази іншим джерелам наявної |

| | |
|---|---|
| | інформації?<br><br>**Конфліктуючі докази**<br>• Чи конфліктують отримані докази з поточним розумінням суб'єкта?<br><br>**Облікові політики**<br>• Чи є докази, що облікові політики суб'єкта не завжди послідовно застосовувалися?<br><br>**Непередбачені взаємозалежності**<br>• Чи підтверджують докази взаємозалежності між фінансовими та нефінансовими даними?<br><br>**Шахрайство**<br>• Чи є докази будь-яких моментів, незвичайних випадків, винятків, чи відхилень, знайдених при виконанні тестів, які можуть бути ознакою скоєння можливого шахрайства (в тому числі подолання контролю управлінським персоналом)?<br><br>**Достовірність запевнень**<br>• Чи є докази, які ставлять під сумнів достовірність запевнень, наданих управлінським або вищим управлінським персоналом? |
| **Характер викривлень** | **Упередженість в оцінках**<br>• Чи можуть викривлення, знайдені в облікових оцінках та оцінках справедливої вартості, вказувати на можливий зразок необ'єктивності управлінського персоналу?<br><br>**Викривлення**<br>• Чи складають викривлення, чи окремо чи сукупно з усіма іншими невиправленими викривленнями, суттєве викривлення у фінансовій звітності в цілому? |

Якщо первісна оцінка ризику змінюється, деталі мають бути задокументовані та визначена змінена оцінка ризику. Також має бути наведена детальна інформація про те, яким чином було змінено план аудиту для розгляду переглянутої оцінки ризику. Це може бути модифікація характеру, часу або обсягу інших запланованих аудиторських процедур чи виконання додаткових аудиторських процедур.

## ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ

Зарезервуйте час у бюджеті аудиту для групи з завдання для обговорення отриманих нею результатів (як групи) безпосередньо після завершення робіт. Питання, викладені у схемі вище, можуть сформувати порядок денний. Пам'ятайте, що виявлення шахрайства часто здійснюється за допомогою поєднання інформації про незначні і на вигляд несуттєві питання.

## *21.4 Оцінка наслідків викривлень*

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 450.3 | Метою аудитора є оцінка:<br>(а) Впливу на аудит ідентифікованих викривлень; та<br>(б) Впливу невиправлених викривлень, якщо є, на фінансову звітність. |
| 450.5 | Аудитор повинен накопичити викривлення, виявлені протягом аудиту, крім тих, які є явно незначними. (Див.: Пар. Д2-Д3) |
| 450.6 | Аудитор повинен визначити, чи необхідно переглянути загальну стратегію аудиту та план аудиту, якщо:<br>(а) Характер виявлених викривлень та обставини їх виникнення вказують, що можуть існувати інші викривлення, які разом з викривленнями, накопиченими під час аудиту, можуть бути суттєвими; чи (Див.: Пар. Д4)<br>(б) Сукупні викривлення, накопичені протягом аудиту, наближаються до рівня суттєвості, визначеного відповідно до МСА 320. (Див.: Пар. Д5) |
| 450.7 | Якщо на вимогу аудитора управлінський персонал перевірив клас операцій, залишок на рахунку або розкриття та виправив виявлені викривлення, аудитор повинен виконати додаткові аудиторські процедури, щоб визначити, чи не залишилося викривлень. (Див.: Пар. Д6) |
| 450.8 | Аудитор повинен своєчасно інформувати про всі викривлення, накопичені протягом аудиту, відповідний рівень управлінського персоналу, якщо це не заборонено законом або нормативом. Аудитор повинен запропонувати управлінському персоналу виправити ці викривлення. (Див.: Пар. Д7-А9) |
| 450.9 | Якщо управлінський персонал відмовляється виправити деякі або всі викривлення, про які йому повідомив аудитор, аудитор повинен отримати розуміння причин, з яких управлінський персонал не робить виправлення, та врахувати це розуміння при оцінці того, містить фінансова звітність в цілому суттєві викривлення. (Див.: Пар. Д10) |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 450.11 | Аудитор повинен визначити, чи є невиправлені викривлення суттєвими, окремо або сукупно. Визначаючи це аудитор повинен розглянути:<br>(а) Розмір та характер викривлень, як стосовно конкретних класів операцій, залишків на рахунках чи розкриттів, так і фінансової звітності в цілому, та окремих обставин їх виникнення; та (Див.: Пар. Д13-Д17, Д19-Д20)<br>(б) Вплив невиправлених викривлень попередніх періодів на відповідні класи операцій, залишки на рахунках або розкриття та фінансову звітність в цілому. (Див.: Пар. Д18) |
| 450.12 | Аудитор повинен повідомляти вищому управлінському персоналу про невиправлені викривлення та вплив, який вони окремо або сукупно можуть мати на думку в аудиторському звіті, якщо це не заборонено законом або нормативом. В повідомленні аудитора повинно зазначатися кожне окреме суттєве викривлення. Аудитор повинен запропонувати виправити ці невиправлені викривлення. (Див.: Пар. Д21-Д23) |
| 450.13 | Аудитор також повинен повідомляти вищому управлінському персоналу про вплив невиправлених викривлень минулих періодів на відповідні класи операцій, залишки на рахунках або розкриття та фінансову звітність в цілому. |
| 450.14 | Аудитор повинен затребувати письмове запевнення від управлінського та, якщо доречно, вищого управлінського персоналу,чи вважають вони, що вплив невиправлених викривлень на фінансову звітність в цілому є несуттєвим, окремо або сукупно. Перелік таких статей має включатися або додаватися до письмового запевнення. (Див.: Пар. Д24) |
| 540.18 | На основі аудиторських доказів аудитор повинен оцінити, чи обґрунтованими є облікові оцінки у фінансовій звітності у контексті застосовної основи фінансової звітності чи викривленими (Див.: Пар. Д116-Д119) |

Завданням оцінки викривлень є визначення впливу на аудит та встановлення необхідності виконання додаткових аудиторських процедур.

Зміни до стратегії аудиту та детальних планів аудиту можуть бути необхідними, коли:

- Характер обставин виявлених викривлень вказує, що можуть існувати інші викривлення, які сукупно з відомими викривленнями можуть перевищити робочу суттєвість; або
- Сукупність виявлених та невиправлених викривлень наближається чи перевищує робочу суттєвість.

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Пам'ятайте, що завжди існує ризик невиявлених викривлень у фінансовій звітності, оскільки існують властиві обмеження аудиту, описані у Томі 1, Главі 3.1 цього Посібника.

Викривлення можуть виникати на ділянках, визначених у наступній схемі.

*Схема 21.4-1*

| Джерело | Опис |
|---|---|
| **Неточності або шахрайство** | Помилки можуть бути зроблені персоналом суб'єкта при зборі або обробці даних під час підготовки фінансової звітності. Це також може включати помилки, зроблені при відсіченні кінця періоду. На додаток до виявлення конкретних викривлень аудитор також може:<br>• Визначити кількість помилок в конкретній генеральній сукупності (наприклад, продажах) за допомогою монетарної вибірки. Імовірне сукупне викривлення може бути спроектованим, якщо застосовується репрезентативна вибірка; та<br>• Розглянути характер виявлених викривлень. Якщо є численні викривлення, які впливають на конкретний залишок або комерційний підрозділ, це може бути ознакою ризику суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. |
| **Упущення чи шахрайство** | Деякі операції можуть бути не відображені в обліку, помилково чи навмисно, останнє може бути шахрайством. |
| **Суттєві операції** | Відсутність комерційного обґрунтування значних операцій (незвичайних чи таких, що виходять за рамки звичайного ходу бізнесу) може бути навмисним для маніпулювання фінансовою звітністю чи приховування привласнення активів. |
| **Журнальні проводки** | Невідповідні або несанкціоновані журнальні проводки можуть мати місце протягом періоду або наприкінці періоду. Вони можуть використовуватися для маніпулювання сумами у фінансовій звітності. |

| Джерело | Опис |
|---|---|
| **Помилки в оцінках** | Облікові оцінки можуть обчислюватися некоректно, ігнорувати або неправильно тлумачити певні факти, використовувати хибні припущення або містити деякий елемент необ'єктивності, якщо оцінка суб'єкта виходить за прийнятний діапазон. Оцінки також можуть бути свідомо викривлені задля маніпулювання результатами фінансової звітності. |
| **Помилки в справедливій вартості** | Може існувати незгода з судженнями управлінського персоналу щодо справедливої вартості певних активів, зобов'язань та складових власного капіталу, які підлягають оцінці чи розкриттю за справедливою вартістю відповідно до основи фінансової звітності. |
| **Відбір та застосування облікових політик** | Може бути незгода з управлінським персоналом щодо вибору та застосування окремих облікових політик. |
| **Невиправлені викривлення в капіталі на початок періоду** | Невиправлені викривлення попередніх періодів можуть бути відображені в початковому залишку власного капіталу.<br>Не будучи виправленими, вони також можуть спричиняти викривлення у фінансовій звітності поточного періоду. |
| **Визнання доходу** | Завищення або заниження доходів (наприклад, передчасне визнання доходу, відображення в обліку фіктивних доходів чи неправильне переміщення доходу на пізніший період). |
| **Недоліки внутрішнього контролю** | Викривлення можуть бути результатом неочікуваних недоліків у внутрішньому контролі. Вони мають бути обговорені чи повідомлені управлінському персоналу, а також необхідно обміркувати виконання додаткової роботи для виявлення інших можливих викривлень. |
| **Подання та розкриття фінансової звітності** | Певні розкриття фінансової звітності, яких вимагають стандарти бухгалтерського обліку, можуть бути пропущеними, неповними або неточними. |

### *Узагальнення виявлених викривлень*

Викривлення, виявлені протягом аудиту, за винятком явно незначних, повинні накопичуватися.

Вони також можуть бути розподілені між фактичними викривленнями, викривленнями внаслідок судження та прогнозними викривленнями.

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Більшість кількісних викривлень можуть накопичуватися таким чином, що може бути оціненим загальний вплив на фінансову звітність. Проте деякі викривлення (такі як неповні або неточні розкриття у фінансовій звітності) та якісні факти (наприклад, можливе існування шахрайства) не можуть бути накопичені. Ці викривлення повинні документуватися та оцінюватися індивідуально.

Для полегшення оцінки сукупного ефекту невиправлених викривлень вони можуть бути задокументовані в централізовано підтримуваному робочому документі. Це забезпечить перелік всіх невиправлених викривлень, за виключенням явно незначних, які можуть бути виявлені.

Існує кілька етапів процесу накопичення, на яких може розглядатися вплив накопичених викривлень, як зазначено нижче.

*Схема 21.4-2*

| **Вплив накопичених викривлень** | |
|---|---|
| **Розглянути вплив невиправлених викривлень на:** | Кожен конкретний залишок на рахунку чи клас операцій |
| | Валові поточні активи та поточні зобов’язання |
| | Валові активи та зобов’язання |
| | Валові доходи та витрати (прибуток до податку) |
| | Чистий прибуток |

Можливий підхід до накопичення викривлень ілюструється у наступній схемі.

**Примітка:** Рівень викривлень (100€) вважається незначним і тому не накопичується.

*Схема 21.4-3*

Резюме виявлених викривлень

| | | | Сума завищення (заниження) | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **Опис** | **Обставини виникнення** | **Р Д** | **Активи** | **Зобов'язання** | **Прибуток до податку** | **Капітал** | **Виправлено?** |
| Ненараховані зобов'язання з оренди | Фактичне—Результат нагляду | | | (5,500) | 5,500 | 4,125 | Так |
| Невраховані продажі | Проекція результатів репрезентативної вибірки | | (12,500) | | (12,500) | (9,375) | Так |
| Дебіторська заборгованість згорнута разом з зобов'язаннями | Фактичне—Помилка класифікації | | (5,500) | (5,500) | | | Так |
| Віднесення на витрати поточного періоду капітальних витрат | Судження—Помилка в застосуванні облікової політики | | (13,500) | | (13,500) | (10,125) | Так |
| Всього виявлено викривлень під час аудиту | | | (31,500) | (11,000) | (20,500) | (15,375) | |
| Викривлення, виправлені управлінським персоналом | | | 31500 | 11000 | 20500 | 15,375 | |
| Загальне невиправлене викривлення | | | 0 | 0 | 0 | 0 | |

Виявлені викривлення необхідно своєчасно обговорити з управлінським персоналом разом з запитом на їх виправлення. Виправлення можуть вплинути на залишки у фінансовій звітності або уточнення неадекватних розкриттів у фінансовій звітності. Кроки у зв'язку з виправленням виявлених викривлень викладені нижче.

*Схема 21.4-4*

| **Розгляд виявлених викривлень** | |
|---|---|
| **Повторна оцінка суттєвості** | Обміркуйте, чи потрібно переглянути загальну суттєвість до оцінки впливу невиправлених викривлень на основі фактичних фінансових результатів. |
| **Розгляд причин та впливу на план аудиту** | Розгляньте причини викривлень, виявлених протягом аудиту. Це включає:<br>• Потенційні ознаки шахрайства;<br>• Можливе існування інших викривлень;<br>• Існування неідентифікованих ризиків; або<br>• Значні недоліки у внутрішньому контролі.<br>• З огляду на отримані вище результати, визначте, чи необхідно переглянути загальну стратегію аудиту і план аудиту. Це може |

| Розгляд виявлених викривлень | |
|---|---|
| | бути необхідним у наступних випадках:<br>• Можуть існувати інші викривлення, які сукупно з викривленнями, накопиченими протягом аудиту, можуть бути суттєвими; або<br>• Загальна сума викривлень, накопичених протягом аудиту, наближається до рівня суттєвості. |
| **Запит управлінському персоналу щодо внесення коректив** | Запропонуйте управлінському персоналу виправити **всі** виявлені викривлення за винятком явно незначних. |
| **Запит управлінському персоналу щодо виконання додаткових процедури** | Якщо точна сума викривлень у генеральній сукупності невідома (наприклад, у випадку проекції викривлень, виявлених в аудиторській вибірці), запропонуйте управлінському персоналу виконати процедури для визначення суми фактичного викривлення, а потім внести відповідні поправки до фінансової звітності. У таких випадках аудитору можуть знадобитися деякі додаткові аудиторські процедури для визначення того, чи залишається будь-яке викривлення. |
| **Управлінський персонал відмовляється виправити деякі або всі викривлення** | Якщо управлінський персонал відмовляється виправити деякі або всі викривлення:<br>• Отримайте розуміння причин управлінського персоналу не робити виправлення та прийміть це розуміння до уваги під час оцінки того, чи є фінансова звітність суттєво викривленою;<br>• Повідомте про невиправлені викривлення вищому управлінському персоналу, у тому числі про їх вплив на думку в аудиторському звіті (якщо це не заборонено законом чи нормативом); та<br>• Попросіть вищий управлінський персонал виправити викривлення, що залишилися невиправленими управлінським персоналом. |

При формуванні висновку щодо того, чи можуть невиправлені викривлення (окремо чи сукупно) спричинити суттєве викривлення у фінансовій звітності в цілому, аудитору слід розглянути чинники, перелічені у наступній схемі.

*Схема 21.4-5*

| | **Питання для розгляду** |
|---|---|
| **Це суттєве викривлення?** | Розмір та характер викривлень щодо:<br>• Фінансової звітності в цілому;<br>• Конкретних класів операцій, залишків на рахунках і розкриттів; та<br>• Конкретних обставин їх виникнення. |
| | Обмеження, властиві суб'єктивному або статистичному тестуванню. Завжди існує можливість, що деякі викривлення можуть бути не знайдені. |
| | Наскільки близьким є ймовірний рівень сукупного невиправленого викривлення до рівня (рівнів) суттєвості? Ризики суттєвого викривлення збільшуються разом із наближенням ймовірного сукупного викривлення до порогу суттєвості. |
| | Кількісні міркування або можливість шахрайства, коли викривлення у відносно невеликих сумах можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність. |
| | Вплив невиправлених викривлень, пов'язаних з попередніми періодами. |

Управлінський персонал несе відповідальність за внесення коригувань до фінансової звітності для виправлення суттєвих викривлень (в тому числі неадекватних розкриттів інформації) та за вжиття будь-яких інших необхідних заходів.

### *Якісні міркування*

Деякі викривлення можуть бути оцінені як суттєві (окремо чи якщо їх розглядати разом з іншими викривленнями, накопиченими протягом аудиту), навіть якщо вони нижчі, ніж загальна суттєвість. Приклади таких питань викладені нижче.

*Схема 21.4-6*

| **Викривлення, які:** | **Опис** |
|---|---|
| **Впливають на дотримання** | Недотримання нормативних вимог, боргових зобов’язань чи інших договірних вимог. |
| **Маскують зміни** | Наприклад, зміни в доходах чи інші тенденції, особливо в контексті загальних економічних чи галузевих умов. |
| **Збільшують винагороду управлінському персоналу** | Викривлення, які забезпечували б виконання вимог для нарахування премій чи інших компенсаційних заохочень. |

| Викривлення, які: | Опис |
|---|---|
| **Вплив інших сторін** | Наприклад, зовнішніх та пов'язаних сторін. |
| **Впливають на розуміння користувачів** | Пропуск інформації, не обов’язкової, але за судженням аудитора важливої для розуміння користувачами фінансового стану, фінансових результатів або руху коштів підприємства. |
| **Несуттєві у теперішній час, але значні у майбутньому** | Неправильний вибір або застосування облікової політики, яка має несуттєвий вплив на фінансову звітність поточного періоду, але, ймовірно, матиме суттєвий вплив на фінансову звітність майбутніх періодів. |
| **Зобов’язання перед банком** | Відносно невелика сума може бути досить суттєвою для суб’єкта, якщо це призвело до порушення зобов’язань перед банком або кредитних угод. |
| **Впливає на показники діяльності** | Впливає на коефіцієнти, що використовуються для оцінки фінансового стану суб’єкта, результатів операційної діяльності чи руху грошових коштів. |

### *Письмові запевнення*

Відповідальність управлінського персоналу має підтвердженою шляхом отримання письмового запевнення від управлінського персоналу.

Це запевнення стверджуватиме, що будь-які невиправлені викривлення (додайте або включіть перелік), на думку управлінського персоналу, є несуттєвими як окремо так і сукупно. Якщо управлінський персонал не згоден з оцінкою викривлень, він може додати в своє письмове запевнення таким речення, як:

“Ми не згодні, що статті … та … утворюють викривлення, бо [визначення причин]”.

**Примітка:** Якщо аудитор повідомляє результати вищому управлінському персоналу, існує вимога щодо визначення суттєвих невиправлених викривлень окремо.

Якщо про невиправлені управлінським персоналом викривлення повідомляється вищому управлінському персоналу і виправлень все ж не здійснено, від аудитора вимагається отримати подібне запевнення. У ньому має стверджуватися, що вищий управлінський персонал вважає, що наслідки невиправлених викривлень є несуттєвими, індивідуально та сукупно, до фінансової звітності в цілому. Зведений виклад таких елементів також має бути включено або додано до письмового запевнення.

## *21.5 Достатні відповідні аудиторські докази*

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 330.26 | Аудитор повинен прийняти рішення, чи отримано достатні відповідні аудиторські докази. При формуванні думки аудитор повинен розглянути всі доречні аудиторські докази незалежно від того, підтверджують вони чи спростовують твердження у фінансовій звітності. (Див.: Пар. Д62) |
| 330.27 | Якщо аудитор не отримав достатніх відповідних аудиторських доказів щодо суттєвого твердження у фінансовій звітності, аудитор повинен спробувати отримати додаткові аудиторські докази. Якщо аудитор не в змозі отримати достатні відповідні аудиторські докази, аудитор повинен висловити думку із застереженнями або відмовитися від висловлення думки щодо фінансової звітності. |

Загальна мета полягає в отриманні достатніх відповідних доказів для зменшення ризиків суттєвого викривлення у фінансовій звітності до прийнятно низького рівня.

Що саме є достатнім відповідним доказом є виключно предметом професійного судження. В першу чергу це ґрунтуватиметься на задовільному виконанні подальших аудиторських процедур, розроблених щодо оцінених ризиків суттєвого викривлення. Це включає будь-які додаткові чи модифіковані процедури, які були виконані для розгляду змін, виявлених при початковій оцінці ризику. Деякі чинники, які необхідно врахувати при оцінці достатності та відповідності аудиторських доказів, включають чинники, зазначені у наступній схемі.

*Схема 21.5-1*

| **Оцінка достатності та відповідності аудиторських доказів** | |
|---|---|
| **Чинники для розгляду** | **Суттєвість викривлень**<br>• Наскільки значним є викривлення у твердженні, що підлягає усуненню, та яка ймовірність того, що воно матиме суттєвий вплив (окремо чи сукупно з іншими потенційними викривленнями) на фінансову звітність? |
| | **Реакція управлінського персоналу**<br>• Які заходи вжив управлінський персонал на результати аудиту і наскільки ефективним є внутрішній контроль в подоланні чинників ризику? |

| Оцінка достатності та відповідності аудиторських доказів | |
|---|---|
| | **Попередній досвід**<br>• Яким був попередній досвід виконання подібних процедур аудитором та чи були ідентифіковані будь-які викривлення? |
| | **Результати виконаних аудиторських процедур**<br>• Чи підтверджують мету результати виконаних аудиторських процедур, та чи є будь-які ознаки шахрайства або помилки? |
| | **Якість інформації**<br>• Чи є задовільними джерело та достовірність наявної інформації для підтримки аудиторських висновків?<br>**Переконливість**<br>• Наскільки переконливими є аудиторські докази?<br>**Розуміння суб'єкта**<br>• Підтверджують чи спростовують отримані докази результати процедур оцінки ризиків (які були виконані для отримання розуміння суб'єкта та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю)? |

Якщо не видається можливим отримати достатні відповідні аудиторські докази, аудитор повинен висловити умовно-позитивну думку або відмовитися від висловлення думки.

## *21.6 Прикінцеві аналітичні процедури*

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 520.6 | Аудитор повинен розробити і виконати аналітичні процедури наприкінці аудиту, які допоможуть аудитору при формуванні загального висновку про те, чи відповідає фінансова звітність розумінню аудитором суб'єкта господарювання. (Див.: Пар. Д17-Д19) |

На додаток до виконання аналітичних процедур з метою оцінки ризику, а пізніше як процедур по суті, аудитор зобов'язаний застосовувати аналітичні процедури наприкінці аудиту при формуванні загального висновку (МСА 520).

Цілями виконання цих заключних аналітичних процедур є:

- Виявлення раніше нерозпізнаного ризику суттєвого викривлення;
- Забезпечення того, що висновки, викладені протягом аудиту щодо окремих компонентів чи елементів фінансової звітності, можуть бути підтверджені; та

- Надання допомоги в досягненні загального висновку щодо достовірності фінансової звітності.

Якщо виявлено нові ризики або несподівані взаємозв'язки між даними, аудитору може знадобитися переглянути заплановані чи виконані аудиторські процедури.

## *21.7 Важливі результати і питання*

Останнім кроком у процесі оцінки є реєстрація всіх значних результатів або питань в документі завершення завдання. Цей документ може включати:

- Всю інформацію, необхідну для розуміння важливих результатів або питань; або
- Перехресні посилання, за необхідності, на іншу підтверджуючу аудиторську документацію.

Цей документ також може включати висновки з приводу інформації, яку аудитор виявив стосовно значних питань, які не узгоджуються або суперечать остаточним висновкам аудитора. Проте, ця вимога не поширюється на збереження неправильної або заміненої документації, наприклад, чернетки фінансової звітності, які можуть бути неповними.

## *21.8 Приклади—Оцінка аудиторських доказів*

Більш детальну інформацію про навчальні приклади дивись Том 2, Глава 2—Вступ до навчальних прикладів.

В результаті виконання запланованих аудиторських процедур, помічено наступні невиправлені викривлення.

# Приклад А — Дефта Меблі, Інк.

Лютий 18, 20x3

### *Витяг з конспекту можливих коригувань – Дефта*

| | | | Сума завищення (заниження) | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **Опис** | **Обставини виникнення** | **РД** | **Активи** | **Зобов'язання** | **Прибуток до податку** | **Капітал** | **Виправлено?** |
| *Помилки при обчисленні вартості запасів.* | *Новий клерк зробив деякі помилки.* | *D.300* | *(19,000)* | | *(19,000)* | *(15,200)* | Так |
| *Особисті витрати сплачуються через Дефта і не додаються до рахунку акціонера.* | *Знайдено під час тестування витрат. Це підказує необхідність виконання певної додаткової роботи для пошуку подібних елементів.* | *550.8* | | *(4,800)* | *(4,800)* | *(3840)* | Так |
| *Рахунок клієнта понад 90 днів без отримання подальших платежів.* | *Перевірка старіння заборгованості і наступних платежів.* | *C.305* | *12,000* | | *12,000* | *9,600* | Так |
| Всього виявлено викривлень під час аудиту | | | *(7,000)* | *(4,800)* | *(11,800)* | *(9.440)* | |
| Викривлення, виправлені управлінським персоналом | | | *(7,000)* | *(4,800)* | *(11,800)* | *(9.440)* | |
| Загальне невиправлене викривлення | | | 0 | 0 | 0 | 0 | |

Перехресні посилання також слід надати в вищенаведеному переліку на документи, що описують виконання додаткової роботи для забезпечення того, що не існує інших подібних викривлень або що викривлення не є ознакою більш серйозних проблем, наприклад, подолання контролю управлінським персоналом.

### *Витяг з пояснювальної записки до файлу стосовно оцінки аудиторських доказів*

| **Результати аудиту** | **Заплановані заходи у відповідь** |
|---|---|
| *Кілька технічних помилок в оцінці запасів призвело до заниження вартості запасів на 19,000€.* | *Необхідно розглянути характер помилок для того, щоб виявити будь-які слабкі місця в системі внутрішнього контролю. Має бути виконана додаткова робота для забезпечення того, що всі значні помилки вже були виявлені.*<br>*Включити коментарі до листа управлінському персоналу.* |

| Результати аудиту | Заплановані заходи у відповідь |
|---|---|
| *Під час тестування витрат було виявлено, що витрати на утримання обладнання у сумі 4,800Є пов'язані з витратами на обслуговування особистого автомобіля Мерседес-Бенц SUV , що належить Сюраєві.* | *Має бути виконана додаткова робота для виявлення будь-яких інших невідомих операції, що стосуються особистого використання. Якщо будуть знайдені інші, розглянути, чи є це упущенням в чесності управлінського персоналу та ознакою можливого шахрайства.* |
| *Під час тестування дебіторської заборгованості ми звернули увагу, що деякі рахунки перевищують 90 днів та не було отримано платежів за цими рахункам. Хоча Сюрай запевнив нас, що ці рахунки можуть бути стягнені (оскільки клієнт підтвердив залишок), одержання оплати здається малоймовірним. Відображено як невиправлена помилка.* | *Продовжити стежити за грошовими надходженнями на дату виконання робіт щодо подальших подій. Перевірити історію оплати рахунків клієнтами у минулому та спробувати отримати більш детальну інформацію про компанії - боржники.* |
| *Деякі з інструментів та обладнання, відображені в бухгалтерському обліку, схоже, більше не будуть використовуватися. Придбані інші машини, які виконують ту ж роботу в коротші терміни.*<br>*Управлінський персонал досі вважає, що ці активи мають цінність, так як вони все ще використовуватимуться у випадку поломки нових машин.* | *Зробити запит чи використовувалися фактично інструменти та обладнання в минулому періоді.*<br>*Визначити капітальні витрати на інструменти та обладнання і чи є необхідність в списанні.* |

# Приклад B — Кумар & Ко.

## *Витяг з пояснювальної записки до резюме можливих коригувань*

**Запаси**

*Перелік запасів з нашого інвентарного опису не відповідає остаточному переліку - вартість запасів і дохід занижено на 1,800€; див. РД D.108.*

**Аудиторська відповідь**

*Помилка була викликана тим, що Рубі не використовувала остаточний інвентарний опис. Ми розширили наші процедури по суті, щоб впевнитися, що всі коригування, які обговорювалися під час інвентаризації, були відображені в підсумковому описі.*

**Помилки відсічення кредиторської заборгованості**

*Рубі не нараховувала резерв на ремонт і обслуговування верстата. Викрито під час тестування подальших платежів.*
*Дивись РД CC.110. Вплив на зобов'язання та прибуток до податку на 900€.*

**Аудиторська відповідь**

Потрібно розширити обсяг нашого тестування відсічення, тому що здається, що Рубі надто зайнята в цьому періоді, щоб вести реєстр всіх витрат, сплачених після звітного періоду, які стосуються фінансового 20X2 року. Поріг для тестування знижено до 400€

*Управлінський персонал погодився виправити ці викривлення.*

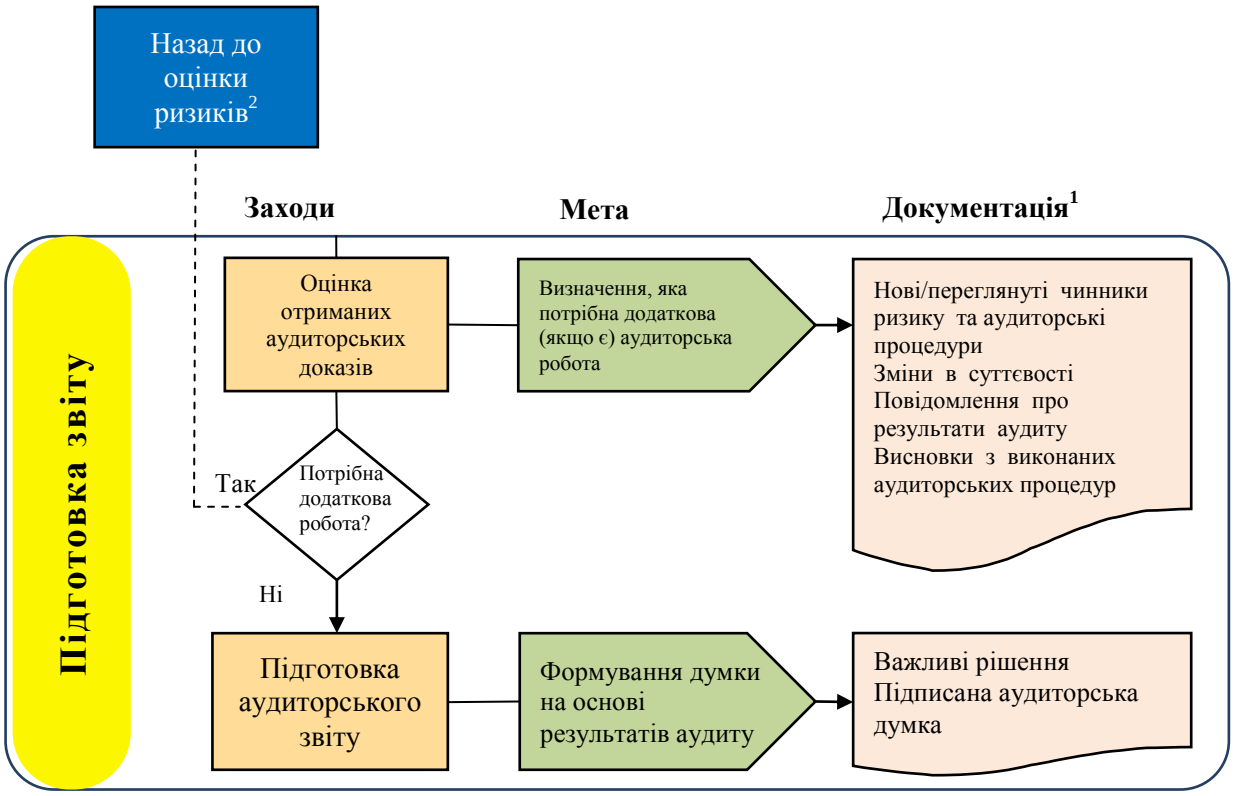
**Підготовлено**: FJ **Дата:** Лютий 24, 20X3

**Перевірено**: LF **Дата**: Березень 5, 20X3

# 22. Повідомлення інформації вищому управлінському персоналу

| Зміст глави | Застосовні МСА |
|---|---|
| Рекомендації щодо того, як сприяти ефективному двосторонньому зв'язку між аудитором та вищим управлінським персоналом та які результати аудиту й інші питання повинні повідомлятися. | 260, 265, 450 |

*Схема 22.0-1*




**Примітки:**

1. Дивись МСА 230 для більш повного переліку необхідної документації
2. Планування (МСА 300) - це постійний та ітеративний процес протягом аудиту

| Номер параграфу | Мета (цілі) МСА |
|---|---|
| 260.9 | Цілями аудитора є:<br>(а) Чітко повідомити вищому управлінському персоналу про відповідальність аудитора стосовно аудиту фінансової звітності та загальну інформацію про запланований обсяг і час аудиту;<br>(б) Отримати від вищого управлінського персоналу інформацію, доречну для аудиту;<br>(в) Надати вищому управлінському персоналу своєчасні спостереження за наслідками аудиту, які є значними та доречними для їх обов'язків з нагляду над процесом фінансової звітності; та<br>(г) Сприяти ефективному двосторонньому повідомленню інформації між аудитором і вищим управлінським персоналом. |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 260.10 | Для мети МСА наступні терміни мають значення, що пояснюється нижче:<br>(а) Вищий управлінський персонал—Особа(и) чи організація(ії) (наприклад, корпоративний довірчий керуючий), відповідальна за нагляд над стратегічним напрямом суб'єкта та обов'язками, пов'язаними з підзвітністю суб'єкта. Це включає нагляд за процесом фінансової звітності. Для деяких суб'єктів в деяких юрисдикціях до складу вищого управлінського персоналу може включатися управлінський персонал, наприклад, виконавчі члени правління суб'єкта приватного чи державного підприємства або власник-менеджер. Обговорення різноманітності структур управління дивись параграфи Д1-Д8.<br>(б) Вищий управлінський персонал—Особа(и) з адміністративною відповідальністю за ведення операційної діяльності суб'єктом. Для деяких суб'єктів в деяких юрисдикціях управлінський персонал включає деякий або весь вищий управлінським персонал, наприклад, виконавчих членів правління або власника-менеджера. |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 260.11 | Аудитор повинен визначити відповідну особу (осіб) в межах структури правління суб'єкта, якій слід повідомляти інформацію. (Див.: Пар. Д1-Д4) |
| 260.12 | Якщо аудитор повідомляє інформацію певній групі осіб з вищого управлінського персоналу, наприклад, аудиторському комітету, або конкретній особі, аудитор повинен визначити, чи необхідно також повідомляти інформацію органу управління. (Див.: Пар. Д5-Д7) |
| 260.13 | У деяких випадках весь вищий управлінський персонал бере участь в управлінні суб'єктом, наприклад, в малому підприємстві, де єдиний власник керує підприємством і більш ніхто не виконує ролі управління. В таких випадках, якщо питання, які за вимогами цього МСА повідомляються особі (особам), відповідальній за управління, і ця особа (особи) також має вищі керівні повноваження, немає потреби знову повідомляти інформацію вищеозначеній особі (особам) в її ролі наділеної вищими повноваженнями. Ці питання розглядаються в параграфі 16(в). Проте аудитор повинен впевнитися, що інформація, повідомлена особі (особам), відповідальним за управління, адекватно повідомляється всім тим, кому аудитор в інших випадках повідомляв би інформацію в їх положенні найвищого керівництва. (Див.: Пар. Д8) |
| 260.14 | Аудитор повинен повідомляти інформацію вищому управлінському персоналу про відповідальність аудитора стосовно аудиту фінансової звітності, включаючи те, що:<br>(а) Аудитор несе відповідальність за формулювання та висловлення думки щодо фінансової звітності, яка була складена управлінським персоналом під наглядом вищого управлінського персоналу; та<br>(б) Аудит фінансової звітності не звільняє управлінський чи вищий управлінський персонал від їх відповідальності. (Див.: Пар. Д9-Д10) |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 260.15 | Аудитор повинен повідомляти вищому управлінському персоналу загальну інформацію про запланований обсяг і час аудиту. (Див.: Пар. Д11-Д15) |
| 260.16 | Аудитор повинен повідомляти вищому управлінському персоналу про: (Див.: Пар. Д16)<br>(а) Свою думку щодо значних якісних аспектів облікових практик суб'єкта, в тому числі, облікової політики, облікових оцінок і розкриттів фінансової звітності. Якщо доречно, аудитор повинен пояснити вищому управлінському персоналу, чому аудитор вважає, що важлива облікова політика, яка є прийнятною згідно з застосовною основою фінансової звітності, не є найбільш відповідною за конкретних обставин суб'єкта господарювання; (Див.: Пар. Д17)<br>(б) Значні труднощі, якщо є, які виникли під час аудиту; (Див.: Пар. Д18)<br>(в) За винятком випадків, коли весь вищий управлінський персонал бере участь в управлінні суб'єктом:<br>(i). Значні питання, якщо є, які виникли за наслідками аудиту, що обговорювалися або були предметом повідомлення управлінському персоналу; та (Див.: Пар. Д19)<br>(ii). Письмові запевнення, про які аудитор зробив запит; та<br>(г) Інші питання, якщо є, за наслідками аудиту, які за професійним судженням аудитора є важливими для нагляду за процесом фінансової звітності. (Див.: Пар. Д20) |
| 260.18 | Аудитор повинен повідомити вищому управлінському персоналу форму, час і очікуваний зміст повідомлень інформації. (Див.: Пар. Д28-Д36) |
| 260.19 | Аудитор повинен письмово повідомляти інформацію вищому управлінському персоналу про значні результати аудиту якщо, за професійним судженням аудитора, усні повідомлення можуть бути неадекватними. Письмові повідомлення не обов'язково мають включати всі питання, що виникли протягом аудиту. (Див.: Пар. Д37-Д39) |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 260.21 | Аудитор повинен своєчасно повідомляти інформацію вищому управлінському персоналу. (Див.: Пар. Д40-Д41) |
| 260.22 | Аудитор повинен оцінити, чи відповідає меті аудиту двосторонній обмін інформацією між аудитором і вищим управлінським персоналом. Якщо ні, аудитор повинен оцінити вплив, якщо є, на оцінку аудитором ризиків суттєвого викривлення і здатність отримати достатні відповідні аудиторські докази, та повинен вжити необхідних заходів. (Див.: Пар. Д42-Д44) |
| 260.23 | Якщо питання, про які цей МСА вимагає повідомляти, повідомляються усно, аудитор повинен включити їх до аудиторської документації, а також коли і кому про них було повідомлено. Якщо інформація про питання повідомлялася письмово, аудитор повинен залишити копію повідомлень як частину аудиторської документації. (Див.: Пар. Д45) |
| 265.09 | Аудитор повинен своєчасно повідомляти у письмовому вигляді про значні недоліки у внутрішньому контролі, виявлені під час аудиту вищому управлінському персоналу. (Див.: Пар. Д12-Д18, Д27) |
| 450.12 | Аудитор повинен повідомляти вищому управлінському персоналу про невиправлені викривлення та вплив, який вони окремо або сукупно можуть мати на думку в аудиторському звіті, якщо це не заборонено законом або нормативом. В повідомленні аудитора повинно зазначатися кожне окреме суттєве викривлення. Аудитор повинен запропонувати виправити ці невиправлені викривлення. (Див.: Пар. Д21-Д23) |
| 450.13 | Аудитор також повинен повідомляти вищому управлінському персоналу про вплив невиправлених викривлень минулих періодів на відповідні класи операцій, залишки на рахунках або розкриття та фінансову звітність в цілому. |

## *22.1 Огляд*

Ефективний двосторонній зв'язок між аудитором та вищим управлінським персоналом є важливим елементом кожного аудиту. Це дозволяє:

- Аудитору - повідомляти про обов’язкові та інші питання; та

- Вищому управлінському персоналу - надати аудитору інформацію, яка іншим чином могла би бути недоступною. Ця інформація може бути корисною для аудитора при плануванні та оцінці результатів.

## *22.2 Управління*

Структури управління відрізняються залежно від юрисдикції та суб'єкта господарювання, відображаючи вплив, наприклад, різних культурних та правових основ, а також розміру і форм власності. У більшості організацій управління є колективною відповідальністю органу управління, наприклад, ради директорів, наглядової ради, партнерів, власників, комітету з управління, ради управителів, довірчих керуючих чи еквівалентних осіб.

У суб'єктів господарювання меншого розміру управління може бути призначене одній особі – наприклад, власнику-менеджеру, якщо немає інших власників, чи одній довіреній особі. В цих випадках, якщо вимагається повідомляти інформацію з певних питань управлінському персоналу, немає потреби знову повідомляти інформацію тій же особі (особам) в її ролі вищого управління.

Разом з тим, якщо більш ніж одна особа призначена на управління суб'єктом (наприклад інші члени сім'ї), аудитору слід вжити заходів для забезпечення адекватного інформування кожної такої особи.

В інших підприємствах, де управління є колективною відповідальністю, повідомлення аудитора можуть бути направлені певній підгрупі осіб, яким доручено управління, наприклад, комітету з аудиту. У таких випадках аудитору слід визначити, чи потрібно також робити повідомлення органу управління в цілому. Це рішення буде ґрунтуватися на:

- Відповідних обов'язках підгрупи та керівного органу;
- Характері питання, інформацію про яке слід повідомляти;
- Доречних законодавчих чи регуляторних вимогах; та
- Чи має підгрупа повноваження вживати заходів у зв'язку з повідомленою інформацією та чи може надати додаткову інформацію і роз'яснення, які можуть знадобитися аудитору.

Якщо відповідна особа (особи), якій слід повідомляти інформацію, не може бути чітко ідентифікована, виходячи з застосовної законодавчої бази або інших обставин завдання, аудитору може знадобитися обговорити і узгодити зі стороною, яка наймає його, відповідну особу (осіб), якій слід повідомляти інформацію. При прийнятті рішення про осіб, яким повідомляти інформацію, розуміння аудитором структури управління суб'єктом господарювання має бути актуальним. Відповідна особа (особи), якій слід повідомляти інформацію, також може варіюватися залежно від питання, що повідомляється.

Якщо суб'єкт господарювання є компонентом групи, визначення відповідної особи (осіб), якій аудитор компонента повідомляє інформацію, залежить від обставин завдання та питання, інформація про яке має бути повідомлена. В деяких випадках кілька компонентів можуть займатися однаковими видами діяльності у межах однієї системи внутрішнього контролю та використовувати однакові методи обліку. Якщо вищий управлінський персонал цих компонентів той самий (наприклад, спільна рада директорів), дублювання можна уникнути за допомогою одночасного розгляду цих компонентів з метою повідомлення інформації.

## *22.3 Питання, які підлягають повідомленню*

Питання аудиту, важливі для управління, включають:

- Відповідальність аудитора стосовно аудиту фінансової звітності;
- Запланований обсяг і час аудиту; та
- Важливі висновки, що випливають з аудиту.

Аудитор не зобов'язаний розробляти аудиторські процедури з конкретною метою виявлення питань, які цікавлять управління, якщо це спеціально не затребуване або не вимагається стандартами аудиту чи законодавством конкретних країн.

В деяких випадках місцеві вимоги, закони або правила можуть накладати зобов'язання конфіденційності, які обмежують повідомлення інформації аудитором. Посилання на такі вимоги повинно бути зроблене до повідомлення інформації вищому управлінському персоналу.

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Знайдіть час для розвитку конструктивних робочих стосунків з особами, яким доручено управління.

Це допоможе підвищити ефективність комунікацій між сторонами.

### *Відповідальність аудитора*

Вищий управлінський персонал має бути поінформований про значні питання, доречні для його функцій нагляду над процесом фінансової звітності. Це включає повідомлення того, що:

- Аудит фінансової звітності не звільняє управлінський або вищий управлінський персонал від його обов'язків, та
- Відповідальність аудитора включає:
  - Формування і висловлення думки про фінансову звітність, яку було підготовлено управлінським персоналом під наглядом вищого управлінського персоналу, та
  - Повідомлення значних питань, що випливають з аудиту фінансової звітності.

Цю вимогу часто можна задовольнити шляхом надання вищому управлінському персоналу копії листа – зобов'язання з аудиту. Це інформуватиме вищий управлінський персонал про питання, які викладаються нижче.

*Схема 22.3-1*

| **Характер повідомлення** | |
|---|---|
| **Надання копії листа – зобов'язання з аудиту** | Відповідальність аудитора за виконання аудиту відповідно до МСА. |
| | Вимоги МСА, що мають повідомлятися значні питання, які випливають з аудиту, доречні для вищого управлінського персоналу у здійсненні контролю над процесом фінансової звітності. |
| | МСА не вимагають від аудитора розробляти процедури з метою виявлення додаткових питань для повідомлення вищому управлінському персоналу. |
| | Відповідальність аудитора (якщо це застосовне) за повідомлення інформації про певні питання згідно з вимогами законів чи нормативів, угодою з суб'єктом господарювання чи додатковими вимогами, застосовними до завдання (наприклад, вимогами стандартів національної професійної організації бухгалтерів). |

### *Запланований час та обсяг аудиту*

Метою обговорення планування аудиту є забезпечення двостороннього зв'язку між аудитором та вищим управлінським персоналом. Тим не менш, необхідно дотримуватися обережності, щоб не представити детальну інформацію (наприклад, стосовно характеру і часу конкретних аудиторських процедур) яка може поставити під загрозу ефективність аудиту. Це особливо важливо, якщо деякий або весь управлінський персонал бере участь в управлінні суб'єктом.

Питання, що підлягають обговоренню, можуть включати наступні.

*Схема 22.3-2*

| | **Опис** |
|---|---|
| **План аудиту** | Загальні деталі плану аудиту, обсягу і часу. |
| | Застосування принципу суттєвості в аудиті. |
| | Яким чином розглядатимуться значні ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилок. |
| | Підхід до внутрішнього контролю, доречного для аудиту. |
| | Значні зміни в стандартах бухгалтерського обліку та їх ймовірний вплив. |

| | Опис |
|---|---|
| **Отримання вхідної інформації від вищого управлінського персоналу** ***(Яка може вплинути на плани аудиту)*** | Обговорення цілей і стратегій суб'єкта господарювання, будь-яких значущих повідомлень регуляторним органам,та відповідних бізнес – ризиків, що можуть призвести до суттєвих викривлень. |
| | Опис нагляду, який здійснюється над:<br>• Відповідністю внутрішнього контролю, в тому числі ризиків шахрайства;<br>• Компетентністю і чесністю управлінського персоналу; та<br>• Дії у відповідь на попередні повідомлення аудитора. |
| | Питання, які потребують особливої уваги під час аудиту. |
| | Запити аудитору щодо виконання додаткових процедур. |
| | Інші питання, які можуть вплинути на аудит фінансової звітності. |

### *Значущі результати аудиту*

За винятком випадків, коли питання стосуються компетентності та чесності управлінського персоналу, аудитору слід спочатку обговорити питання аудиту, які мають значення для управління, з управлінським персоналом. Ці попередні обговорення слугують для з'ясування фактів і питань та надають можливість управлінському персоналу надати додаткову інформацію.

У додатку до МСА 260 (відтворюється нижче) наведено перелік конкретних питань, які підлягають повідомленню вищому управлінському персоналу. Ці вимоги розглянуто в інших частинах цього Посібника.

*Схема 22.3-3*

| МСА № | Конкретні вимоги до повідомлення інформації | Параграф |
|---|---|---|
| МСКЯ 1 | *Контроль якості для фірм, що виконують завдання з аудиту та огляду фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги* | 30(а) |
| МСА 240 | *Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства при аудиті фінансової звітності* | 21, 38(в)(і), 40-42 |
| МСА 250 | *Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності* | 14, 19, 22-24 |
| МСА 265 | *Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю вищому управлінському та управлінському персоналу* | 9 |
| МСА 450 | *Оцінка викривлень, виявлених під час аудиту* | 12-13 |

| МСА № | Конкретні вимоги до повідомлення інформації | Параграф |
|---|---|---|
| МСА 505 | *Зовнішні підтвердження* | 9 |
| МСА 510 | *Перші завдання з аудиту—Залишки на початок періоду* | 7 |
| МСА 550 | *Пов'язані сторони* | 27 |
| МСА 560 | *Подальші події* | 7(b)-(c), 9, 10(a), 13(b), 14(a), 17 |
| МСА 570 | *Безперервність* | 23 |
| МСА 600 | *Спеціальні міркування—Аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)* | 49 |
| МСА 705 | *Модифікації думки у звіті незалежного аудитора* | 12, 14, 19(a), 28 |
| МСА 706 | *Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора* | 9 |
| МСА 710 | *Порівняльна інформація—Відповідні показники і порівняльна фінансова звітність* | 18 |
| МСА 720 | *Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність* | 10, 13, 16 |

Деякі з найбільш загальних питань, що цікавлять управління, які можуть бути повідомлені (бажано у письмовій формі), наведені у наступній схемі.

*Схема 22.3-4*

| Питання аудиту | Питання повідомлення інформації |
|---|---|
| **Облікові політики** | Вибір (або зміни) важливих облікових політик і методів, які мають або можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність суб'єкта господарювання. |
| **Повідомлення попереднього періоду** | Питання, про які повідомлялося раніше, що можуть впливати на фінансову звітність поточного періоду. |
| **Ризики суттєвого викривлення** | Потенційний вплив на фінансову звітність будь-яких суттєвих ризиків (таких як судова тяганина), які потребують розкриття у фінансовій звітності. |
| **Суттєві невизначеності** | Суттєві невизначеності стосовно подій та умов, які можуть викликати значні сумніви щодо здатності суб'єкта продовжувати безперервну діяльність. |
| **Стурбованість** | Умови бізнесу, що впливають на суб'єкта та його бізнес-плани і стратегії, які можуть вплинути на ризики суттєвого викривлення. |

| Питання аудиту | Питання повідомлення інформації |
|---|---|
| | Стурбованість щодо консультацій управлінського персоналу з іншими бухгалтерами з питань бухгалтерського обліку чи аудиту. |
| **Значні труднощі, які виникають під час аудиту** | Це може включати:<br>• Вирішення складних питань бухгалтерського обліку чи аудиту;<br>• Відсутність документів, необхідних для аудиту;<br>• Персонал нездатний відповісти на питання;<br>• Обмеження обсягу і спосіб їх вирішення; та<br>• Незгода з управлінським персоналом з питань, які окремо чи сукупно можуть бути значущими для фінансової звітності суб'єкта або звіту аудитора. |
| **Зауваження щодо управлінського персоналу** | Питання стосовно компетентності управлінського персоналу:<br>• Значні недоліки у внутрішньому контролі;<br>• Сумніви у чесності управлінського персоналу;<br>• Значні операції з пов'язаними сторонами;<br>• Незаконні дії; та<br>• Шахрайство за участю управлінського персоналу. |
| **Аудиторські коригування** | Невиправлені аудиторські коригування, які мають або можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність суб'єкта. |
| **Невиправлені викривлення** | Невиправлені викривлення, які визначені управлінським персоналом як несуттєві (за виключенням явно незначних сум), окремо та сукупно, до фінансової звітності в цілому. |
| **Звіт аудитора** | Опис причин для будь-яких очікуваних модифікацій аудиторського звіту. |
| **Погоджені питання** | Будь-які інші питання, погоджені в умовах завдання з аудиту. |
| **Інші питання** | Інші питання, якщо є, за наслідками аудиту, за професійним судженням аудитора важливі для нагляду за процесом фінансової звітності. |

**ПИТАННЯ ДЛЯ РОЗГЛЯДУ**

Повідомляйте про значні питання у письмовому вигляді, якщо можливо. Лист або звіт забезпечує надання документу, наявного у обох сторін, в якому викладені питання, що підлягають повідомленню. Якщо необхідні питання повідомлені усно, зробіть протоколи зустрічей, які можуть бути надані суб'єкту для формування відповідного обліку того, що повідомлення мали місце.

### *Документація*

Якщо питання, які мають бути повідомлені згідно з МСА, повідомлено усно, підготуйте нотатки до файлу з описом того, коли та кому ці питання було повідомлено. Якщо питання було повідомлено письмово, залиште копію повідомлення як частину аудиторської документації.

### *Своєчасність*

Забезпечте своєчасне повідомлення питань з аудиту, що становлять інтерес для управління, щоб вищий управлінський персонал міг вжити відповідних заходів.

## *22.4 Приклади—Повідомлення інформації вищому управлінському персоналу*

Більш детальну інформацію про навчальні приклади дивись Том 2, Глава 2—Вступ до навчальних прикладів.

## Приклад А— Дефта Меблі, Інк.

### *Питання з аудиту, що цікавлять управління*

Наступне є уривком з листа, надісланого управлінському персоналу і вищому управлінському персоналу.

Джамель, Вудвінд & Вінг ЛЛП
55 вул. Кінгстон., Кебтаун, Сполучені Території 123-53004

Березень 15, 20X3
Пану Сюраю Дефта, Виконавчому директору
Дефта Меблі
2255 Вест стріт
Північний Кебтаун
Сполучені території
123-50214

Шановний пан Дефта,

Питання, розглянуті у цій доповіді, виникли з нашого аудиту фінансової звітності і стосуються питань, які, на нашу думку, повинні бути доведені до вашої уваги.

Ми в основному завершили наш аудит фінансової звітності Дефта Меблі відповідно до професійних стандартів. Ми очікуємо надати наш аудиторський звіт від 20 березня 20X3, щойно отримаємо підписаний лист – запевнення.

Наш аудит виконується для отримання обґрунтованої впевненості у тому, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень. Абсолютна впевненість неможлива внаслідок властивих обмежень аудиту і внутрішнього контролю, що призводить до неминучого ризику, що деякі суттєві викривлення можуть бути невиявлені.

При плануванні нашого аудиту ми розглянули внутрішній контроль над складанням фінансової звітності для визначення характеру, обсягу і часу аудиторських процедур. Проте аудит фінансової звітності не надає впевненості щодо ефективності функціонування внутрішнього контролю в Дефта Меблі. Разом з тим, якщо в ході нашого аудиту деякі недоліки у внутрішньому контролі привернуть нашу увагу, про це буде повідомлено вам. Будь ласка, зверніться до Додатку А до цього листа *(не включено)*.

У зв'язку з тим, що шахрайство є навмисним, завжди існують ризики того, що суттєві викривлення, шахрайство та інші незаконні дії можуть існувати, але не бути виявленими нашим аудитом фінансової звітності.

Нижче наводиться резюме результатів виконання аудиту.

1. Ми не виявили будь-яких суттєвих питань (за виключенням виявлених викривлень, які вже обговорювалися з вами і були виправлені), які потребують вашої уваги.

2. Ми отримали гарну співпрацю з управлінським персоналом і працівниками під час аудиту. Наскільки нам відомо, ми також отримали повний доступ до даних бухгалтерського обліку та інших документів, які нам були потрібні для виконання нашого аудиту. Ми не мали будь-яких розбіжностей з управлінським персоналом та вирішили задовільним чином всі питання аудиту, бухгалтерського обліку та розкриття.

Ми також хотіли б звернути вашу увагу на наступні питання:

- Зміни протягом періоду у професійних стандартах. Дивись Додаток В. *(не включено)*
- Інші виявлені питання, які можуть зацікавити управлінський персонал. Дивись Додаток С. *(не включено)*

Зверніть увагу, будь-ласка, що міжнародні стандарти аудиту не вимагають від нас розробити процедури з метою виявлення додаткових питань для повідомлення вищому управлінському персоналу.

Таким чином, аудит зазвичай не може виявити всі такі питання.

Це повідомлення підготовлено виключно для інформування управлінського персоналу і не призначене для будь-якої іншої мети. Ми не несемо жодної відповідальності перед третіми особами, які використовують це повідомлення.

З повагою,

Санг Юн Лі

Джамель, Вудвінд & Вінг ЛЛП

## Приклад B — Кумар & Ко.

**ПАМ'ЯТНА ЗАПИСКА ДО ФАЙЛУ:** Повідомлення інформації вищому управлінському персоналу

**Аудиторські коригування і висновки**

Ми обговорили коригування до залишку запасів та кредиторської заборгованості з Раджем.

Він зазначив, що через його сімейні проблеми він не витратив багато часу на здійснення нагляду над Рубі і затвердження операцій цього періоду, тому він не здивований, що деякі речі випали з виду. Він пообіцяв забезпечити, що Рубі відслідковує оплату рахунків після завершення періоду з метою кращого нарахування у наступному періоді.

Ми зазначили, що за винятком знайдених коригувань ми не знайшли інших суттєвих питань протягом аудиту і що Рубі була дуже корисною.

**Інші рекомендації**

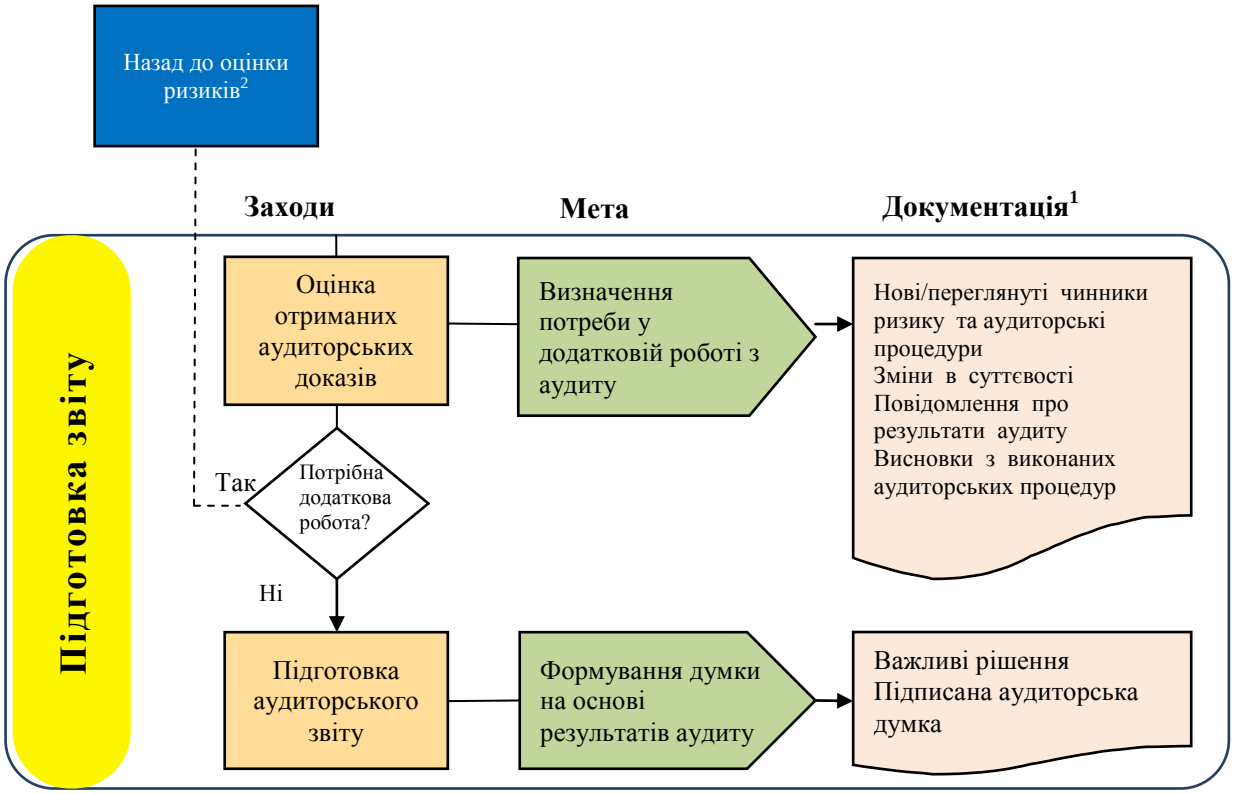
Під час нашого обговорення процедур контролю ІТ нам стало відомо, що Рубі ніколи не перевіряла створення резервної копії бухгалтерської програми і порекомендували Раджу перевіряти підтримання резервних копій, щоб переконатися, що облікові записи можуть бути відтворені. У випадку аварії втрата бухгалтерських записів може мати значний вплив на нашу здатність виконати аудит.

Виконано: SL Дата: 16 Березня, 20X3

# 23. Модифікації до аудиторського звіту

| Зміст глави | Застосовні МСА |
|---|---|
| Рекомендації стосовно того, як в разі потреби висловити відповідним чином модифіковану думку про фінансову звітність. | **705** |

*Схема 23.0-1*




**Примітки:**

1. Дивись МСА 230 для більш повного переліку необхідної документації
2. Планування (МСА 300) - це постійний та ітеративний процес протягом аудиту

| Номер параграфу | Мета (цілі) МСА |
|---|---|
| 705.4 | Метою аудитора є чітке висловлення відповідним чином модифікованої думки щодо фінансової звітності, яка є необхідною, якщо:<br>(а) Аудитор робить висновок на основі отриманих аудиторських доказів, що фінансова звітність в цілому містить суттєві викривлення; або<br>(б) Аудитор не має можливості отримати достатні відповідні аудиторські докази для того, щоб зробити висновок, що фінансова звітність в цілому не містить суттєвих викривлень. |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 705.5 | Для цілей МСА наступні терміни мають такі значення:<br>(а) Всеохоплюючий — Термін, який застосовується в контексті викривлень для опису впливу на фінансову звітність викривлень або можливого впливу на фінансову звітність викривлень, якщо вони є, які залишилися невиявленими через неможливість отримати достатні відповідні аудиторські докази. Всеохоплюючим впливом на фінансову звітність є той, який за судженням аудитора:<br>(i). Не обмежується конкретними елементами, рахунками або статтями фінансової звітності;<br>(ii). Якщо й є обмеженим, охоплює або може охоплювати значну частину фінансової звітності; або<br>(iii). В контексті розкриттів інформації є фундаментальним для розуміння користувачами фінансової звітності.<br>(б) Модифікована думка — Умовно-позитивна, негативна думка або відмова від висловлення думки. |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 705.6 | Аудитор повинен модифікувати думку в аудиторському звіті, якщо:<br>(а) Аудитор дійшов висновку на основі отриманих аудиторських доказів, що фінансова звітність в цілому містить суттєві викривлення; або (Див.: Пар. Д2-Д7)<br>(б) Аудитор не має можливості отримати достатні відповідні аудиторські докази для того, щоб зробити висновок, що фінансова звітність в цілому не містить суттєвих викривлень. (Див.: Пар. Д8-Д12) |
| 705.7 | Аудитор повинен висловити умовно-позитивну думку, якщо:<br>(а) Аудитор, отримавши достатні відповідні аудиторські докази, дійшов висновку, що викривлення, окремо або сукупно, є суттєвими, але не всеохоплюючими для фінансової звітності; або<br>(б) Аудитор не має змоги отримати достатні відповідні аудиторські докази, на яких обґрунтувати думку, але аудитор доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути суттєвим, проте не всеохоплюючим. |
| 705.8 | Аудитор повинен висловити негативну думку, якщо він, отримавши достатні відповідні аудиторські докази, доходить висновку, що викривлення, окремо або сукупно, є одночасно і суттєвими, і всеохоплюючими для фінансової звітності. |
| 705.9 | Аудитор повинен відмовитися від висловлення думки, якщо він не має можливості отримати достатні відповідні аудиторські докази, на яких обґрунтувати думку, і доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути і суттєвим, і всеохоплюючим. |
| 705.10 | Аудитор повинен відмовитися від висловлення думки, якщо за надзвичайно рідкісних обставин, він доходить висновку, що незважаючи на отримання достатніх відповідних аудиторських доказів стосовно кожної з окремих невизначеностей, неможливо сформулювати думку щодо фінансовій звітності внаслідок потенційної взаємодії невизначеностей та їх можливого кумулятивного ефекту на фінансову звітність. |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 705.11 | Якщо після прийняття завдання аудитору стає відомо, що управлінський персонал встановив обмеження на обсяг аудиту, яке на думку аудитора ймовірно призведе до необхідності висловити умовно-позитивну думку або відмовитися від висловлення думки щодо фінансової звітності, аудитор повинен вимагати, щоб управлінський персонал зняв обмеження. |
| 705.12 | Якщо управлінський персонал відмовляється усунути обмеження, про які йдеться у параграфі 11, аудитор повинен повідомити про це вищому управлінському персоналу, якщо весь вищий управлінський персонал не залучений в управлінні суб'єктом господарювання, та визначити чи можливо виконати альтернативні аудиторські процедури для отримання достатніх відповідних аудиторських доказів. |
| 705.13 | Якщо аудитор не має змоги отримати достатні відповідні аудиторські докази, аудитор повинен визначити наслідки наступним чином:<br>• Якщо аудитор доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути суттєвим, але не всеохоплюючим, аудитор повинен обмежити думку; або<br>• Якщо аудитор доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути настільки і суттєвим, і всеохоплюючим, що обмеження думки може бути неадекватним для повідомлення серйозності ситуації, аудитор повинен:<br>(i). Відмовитися від аудиту, якщо це можливо та прийнятно згідно застосовному законодавству чи нормативу; або (Див.: Пар. Д13-Д14)<br>(ii). Якщо відмова від аудиту до надання аудиторського звіту нездійсненна чи неможлива, відмовитися від висловлення думки щодо фінансової звітності. |
| 705.14 | Якщо аудитор відмовляється від аудиту, як передбачено параграфом 13(б)(i), до скасування завдання аудитор повинен повідомити вищому управлінському персоналу будь-які питання щодо викривлень, виявлених протягом аудиту, які призвели б до модифікації думки. (Див.: Пар. Д15) |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 705.14 | Якщо аудитор відмовляється від аудиту, як передбачено параграфом 13(б)(і), до скасування завдання аудитор повинен повідомити вищому управлінському персоналу будь-які питання щодо викривлень, виявлених протягом аудиту, які призвели б до модифікації думки. (Див.: Пар. Д15) |
| 705.15 | Якщо аудитор вважає за потрібне висловити негативну думку або відмовитися від висловлення думки щодо фінансової звітності в цілому, аудиторській звіт також не повинен включати немодифіковану думку на основі тієї ж самої концептуальної основи фінансової звітності щодо окремого фінансового звіту чи одного або кількох окремих елементів, рахунків чи статей фінансового звіту. Включення такої немодифікованої думки у тому самому звіті за даних обставин суперечило б висловленню аудитором негативної думки або відмові від висловлення думки щодо фінансової звітності в цілому. (Див.: Пар. Д16) |
| 705.16 | Якщо аудитор модифікує думку щодо фінансової звітності, аудитор повинен додатково до окремих елементів, передбачених вимогами МСА 700, включити до аудиторського звіту параграф, який надає опис причин, що спричинили модифікацію. Аудитор повинен розмістити цей параграф в аудиторському звіті безпосередньо перед параграфом з висловленням думки і використати заголовок “Основа для умовно-позитивної думки”, “ Основа для негативної думки” або “ Основа для відмови від висловлення думки” залежно від обставин. (Див.: Пар. Д17) |
| 705.17 | Якщо існує суттєве викривлення фінансової звітності, яке стосується конкретних сум у фінансовій звітності (включаючи кількісні розкриття), аудитор повинен включити до параграфу з описом основи для модифікації опис і кількісне визначення фінансового впливу викривлення, крім випадків, коли це неможливо. Якщо неможливо надати кількісне визначення фінансового впливу, аудитор повинен зазначити це у параграфі з описом основи для модифікації. (Див.: Пар. Д18) |
| 705.18 | Якщо існує суттєве викривлення фінансової звітності, яке стосується розкриття фактів, аудитор повинен включити в параграф з описом основи для модифікації пояснення, яким чином викривлені розкриття інформації. |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 705.19 | Якщо існує суттєве викривлення фінансової звітності, яке стосується нерозкриття інформації, що має бути розкрита, аудитор повинен:<br>(а) Обговорити нерозкриття з вищим управлінським персоналом;<br>(б) Описати в параграфі, в якому йдеться про основу для модифікації, характер пропущеної інформації; та<br>(в) Якщо не заборонено законодавством або нормативним актом, включити пропущені розкриття за умови, якщо це можливо і аудитор отримав достатні відповідні аудиторські докази щодо пропущеної інформації. (Див.: Пар. Д19) |
| 705.20 | Якщо модифікація спричинена неможливістю отримати достатні відповідні аудиторські докази, аудитор повинен включити в параграф з описом основи для модифікації причини такої неможливості. |
| 705.21 | Навіть якщо аудитор висловив негативну думку чи відмовився від висловлення думки щодо фінансової звітності, аудитор повинен описати в параграфі, в якому йдеться про основу для модифікації, причини будь-яких інших питань, відомих аудитору, що вимагали б модифікації думки, та їхній вплив. (Див.: Пар. Д20) |

## *23.1 Огляд*

Аудитор зобов’язаний чітко висловити відповідним чином модифіковану думку щодо фінансової звітності в наступних ситуаціях.

*Схема 23.1-1*

| | Ситуації |
|---|---|
| **Необхідна модифікація звіту** ***(Умовна,негативна чи відмова від висловлення думки)*** | **Фінансова звітність суттєво викривлена**<br>На основі отриманих аудиторських доказів фінансова звітність в цілому містить суттєві викривлення. Це включатиме невиправлені викривлення, які є суттєвими, відповідність чи застосування облікових стандартів та нерозкриття інформації, що призводить до суттєвих викривлень. |

| | Ситуації |
|---|---|
| | **Неможливість отримати достатні відповідні аудиторські докази**<br>Неможливість отримати достатні відповідні аудиторські докази для того, щоб зробити висновок, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень. Це може включати:<br>• Обставини поза контролем суб'єкта, наприклад пожежа, що пошкодила бухгалтерські записи;<br>• Обставини, пов'язані з характером або часом роботи аудитора, наприклад, неможливість бути присутнім при інвентаризації; або<br>• Обмеження, встановлені управлінським персоналом, наприклад, якщо управлінський персонал не дозволяє аудитору отримати зовнішні підтвердження певних дебіторських заборгованостей. |

## *23.2 Модифікації аудиторської думки*

Модифікована аудиторська думка вимагається, якщо аудитор дійде висновку, що:

- На основі отриманих аудиторських доказів фінансова звітність в цілому містить суттєві викривлення; або
- Неможливо отримати достатні відповідні аудиторські докази щодо того, що фінансова звітність в цілому не містить суттєві викривлення.

Є три типи модифікованої думки. Це умовно-позитивна думка, негативна думка і відмова від висловлення думки.

Наступна схема (відтворено з МСА 705.Д1) показує, як на тип висловленої думки впливає судження аудитора щодо:

- Характеру питання, що призводить до модифікації; та
- Всеохоплюваності його впливу чи можливого впливу на фінансову звітність.

*Схема 23.2-1*

| **Характер питань, що слугують основою для модифікації** | **Судження аудитора щодо всеохоплюваності впливу або можливого впливу на фінансову звітність** | |
|---|---|---|
| | **Суттєвий, але НЕ всеохоплюючий** | **Суттєвий ТА всеохоплюючий** |
| **Фінансова звітність суттєво викривлена** | Умовно-позитивна думка | Негативна думка |
| **Неможливість отримати достатні відповідні аудиторські докази** | Умовно-позитивна думка | Відмова від висловлення думки |

Належне використання трьох типів модифікацій описано у нижченаведеній схемі.

*Схема 23.2-2*

| **Тип** | **Застосовується:** |
|---|---|
| **Умовно-позитивна думка** | Якщо вплив не настільки суттєвий та всеохоплюючий, щоб вимагати негативної думки чи відмови від висловлення думки. Застосовується, коли:<br>• Достатні відповідні аудиторські докази були отримані, але аудитор доходить висновку, що існують викривлення, які окремо або сукупно є суттєвими, але не всеохоплюючими для фінансової звітності; або<br>• Аудитор не може отримати достатні відповідні аудиторські докази, на основі яких ґрунтується думка. Аудитор робить висновок, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо вони є, може бути суттєвим, але не всеохоплюючим. |
| ***Висловлюється як:*** | "За винятком впливу (або можливого впливу) питання, про яке йдеться у параграфі "Основа для висловлення умовно-позитивної думки" …" |
| **Негативна думка** | Якщо вплив викривлень є і суттєвим, і всеохоплюючим. Це застосовується у випадках, коли достатні відповідні аудиторські докази отримані, але аудитор дійшов висновку, що викривлення, окремо або сукупно, одночасно є і суттєвими і всеохоплюючими для фінансової звітності. |
| ***Висловлюється як:*** | "На нашу думку, у зв'язку із значущістю питання, описаного в параграфі "Основа для висловлення негативної думки"... фінансова звітність не відображає достовірно …" |
| **Відмова від висловлення думки** | Якщо можливий вплив невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути як суттєвими, так і всеохоплюючими. Це застосовується у випадках, коли аудитор не може отримати |

| Тип | Застосовується: |
|---|---|
| | достатні відповідні аудиторські докази, на яких ґрунтується думка, і робить висновок, що можливий вплив невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути одночасно і суттєвими і всеохоплюючими.<br><br>Це також застосовується до вкрай рідкісних випадків, коли неможливо сформулювати думку внаслідок потенційної взаємодії кількох факторів невизначеності та їх можливого кумулятивного ефекту на фінансову звітність. Також застосовується, якщо аудитор отримав достатні відповідні аудиторські докази щодо кожної окремої невизначеності. |
| ***Висловлюється як:*** | "У зв'язку із значущістю питання, описаного в параграфі "Основа для відмови від висловлення думки", ми не мали можливості отримати достатні відповідні аудиторські докази, щоб забезпечити основу для аудиторської думки. Відповідно, ми не висловлюємо думку щодо фінансової звітності". |

Єдиною альтернативою видачі негативної думки або відмови від висловлення думки може бути відмова від завдання з аудиту (якщо припустимо) та невидача висновку.

Коли обов'язкова модифікація, деталі мають бути наведені в параграфі "основа для модифікації", як показано нижче.

*Схема 23.2-3*

| **Параграф з описом основи для модифікації** | **Мета**<br>Встановлює деталі модифікації в окремому параграфі (стандартно сформульованому, наскільки це можливо), що передує висловленню думки або відмові від висловлення думки щодо фінансової звітності. Параграф повинен мати назву "Основа для умовно-позитивної думки", "Основа для негативної думки", або "Основа для відмови від висловлення думки".<br><br>**Формулювання**<br>Параграф повинен включати:<br>• Основні причини обмеження;<br>• За винятком якщо це неможливо, кількісну оцінку можливого впливу на фінансову звітність модифікацій конкретних сум у фінансовій звітності (в тому числі кількісних розкриттів інформації). Це може включати кількісну оцінку впливу на викривлені залишки на рахунках, класи операцій та розкриття інформації, а також вплив на прибуток до податку, чистий прибуток і власний капітал;<br>• Коли застосовне, заяву, що неможливо здійснити кількісну |
|---|---|

| | |
|---|---|
| | оцінку фінансових наслідків;<br>• Якщо суттєві викривлення стосуються розкриттів інформації, пояснення, яким чином викривлені розкриття;<br>• Характер пропущеної інформації, за винятком випадків, коли розкриття не є легкодоступними, не надані управлінським персоналом або можуть бути надмірно об'ємними у звіті; та<br>• Опис всіх виявлених питань, які вимагали б модифікації думки аудитора. Негативна думка або відмова від висловлення думки, які стосуються одного конкретного питання, не виправдовує пропуску інших питань, які вимагали б модифікації аудиторського звіту. |
| **Примітки до фінансової звітності** | Звіт аудитора може містити посилання на більш широке обговорення в примітці до фінансової звітності. |

## *23.3 Фінансова звітність містить суттєві викривлення*

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 450.4 | Для цілей МСА наступні терміни мають такі значення:<br>(а) Викривлення — Розбіжність між сумою, класифікацією, поданням або розкриттям статті у фінансовому звіті та сумою, класифікацією, поданням або розкриттям, яке вимагається для статті відповідно до застосовної основи фінансової звітності. Викривлення можуть бути наслідком помилки або шахрайства. (Див.: Пар. Д1)<br>Якщо аудитор висловлює думку стосовно того, чи подана фінансова звітність достовірно в усіх суттєвих аспектах, або відображає достовірно та об'єктивно інформацію, викривлення також включають ті коригування сум, класифікацій, подання або розкриття, які за судженням аудитора є необхідними для того, щоб фінансова звітність була подана достовірно в усіх суттєвих аспектах, або для того, щоб вона достовірно й об'єктивно відображала інформацію.<br>(б) Невиправлені викривлення — Викривлення, які аудитор накопичив під час аудиту і які не були виправлені. |

Це стосується випадків, коли достатні відповідні аудиторські докази були отримані, але аудитор дійшов висновку, що викривлення, окремо чи сукупно, є суттєвими (потребуючи висновку з застереженнями) або суттєвими і всеохоплюючими (потребуючи негативної думки) щодо фінансової звітності.

Це може бути результатом:

- Оцінки аудитором невиправлених викривлень;
- Відповідності вибраних облікових політик;
- Застосування вибраних облікових політик; або
- Відповідності або адекватності розкриттів у фінансовій звітності.

Приклади суттєвих викривлень наведені нижче.

*Схема 23.3-1*

**Невідповідний вибір облікових політик**

Оцінка = Суттєвий, але не всеохоплюючий

Відповідь = Умовно-позитивна думка

Концептуальна основа = Міжнародні стандарти фінансової звітності

**ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА**

[Відповідний адресат]

Ми провели аудит...

**Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність**
Управлінський персонал несе відповідальність за …

**Відповідальність аудитора**
Нашою відповідальністю є …

**Основа для умовно-позитивної думки**
Як пояснюється у Примітці X до фінансової звітності, у фінансовій звітності не відображено амортизацію, що на нашу думку не відповідає Міжнародним стандартам фінансової звітності. Нарахування за період, що закінчився 31 Грудня 20X1, має бути xxx, на основі прямолінійного методу амортизації із застосуванням річної ставки 5% для будівель та 20% для обладнання. Таким чином, вартість основних засобів має бути зменшена на накопичену суму амортизації у розмірі xxx, а збиток за період і накопичений дефіцит має бути збільшено на xxx та xxx, відповідно.

**Умовно-позитивна думка**
На нашу думку, за винятком впливу питання, зазначеного у параграфі "Основа для умовно-позитивної думки", фінансова звітність достовірно відображає в усіх суттєвих аспектах (або "надає достовірну і об’єктивну інформацію про") фінансовий

стан компанії АВС станом на 31 Грудня 20X1 та її фінансові результати і рух грошових коштів за період, що закінчився на зазначену дату, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

*Схема 23.3-2*

**Неадекватне розкриття фінансових інструментів**

Оцінка = Суттєвий, але не всеохоплюючий

Відповідь = Умовно-позитивна думка

Концептуальна основа = Міжнародні стандарти фінансової звітності

**ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА**

[Відповідний адресат]

Ми провели аудит...

**Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність**
Управлінський персонал несе відповідальність за …

**Відповідальність аудитора**
Нашою відповідальністю є …

**Основа для умовно-позитивної думки**
15 Січня 20XX, Компанія випустила облігації на суму xxx з метою фінансування розширення заводу. Облігаційна угода обмежує виплату готівкою майбутніх дивідендів на прибуток після 31 Грудня 20XX. На нашу думку, розкриття цієї інформації вимагається...

**Умовно-позитивна думка**
На нашу думку, за винятком впливу питання, описаного в параграфі "Основа для умовно-позитивної думки", фінансова звітність достовірно відображає в усіх суттєвих аспектах (або "надає достовірну і об’єктивну інформацію про") фінансовий стан компанії АВС станом на…

*Схема 23.3-3*

**Неконсолідація дочірнього підприємства**

Оцінка = Суттєвий і всеохоплюючий

Відповідь = Негативна думка

Концептуальна основа = Міжнародні стандарти фінансової звітності

**ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА**

[Відповідний адресат]

Ми провели аудит...

**Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність**
Управлінський персонал несе відповідальність за …

**Відповідальність аудитора**
Нашою відповідальністю є …

**Основа для негативної думки**
Як пояснюється у Примітці X, компанія не консолідувала фінансову звітність дочірнього підприємства Компанії XYZ, яке придбала у 20X1, оскільки вона ще не мала можливості встановити справедливу вартість певних матеріальних активів та зобов'язань дочірньої компанії на дату придбання. Тому ця інвестиція відображена в бухгалтерському обліку за методом собівартості. Згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності дочірнє підприємство має бути консолідоване, оскільки воно перебуває під контролем компанії. Якби XYZ було консолідоване, це могло б вплинути на багато елементів у фінансовій звітності, що додається. Вплив на фінансову звітність нездійснення консолідації не був визначений.

**Негативна думка**
На нашу думку, через значущість питання, зазначеного у параграфі "Основа для негативної думки", консолідована фінансова звітність недостовірно відображає (або "не надає достовірну і об'єктивну інформацію про") фінансовий стан Компанії ABC та її дочірніх підприємств станом на 31 Грудня 20X1, та їх фінансові результати та рух грошових коштів за період, що закінчився на зазначену дату, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

*Схема 23.3-4*

**Неадекватне розкриття суттєвої невизначеності**

Оцінка = Суттєвий і всеохоплюючий

Відповідь = Негативна думка

Концептуальна основа = Міжнародні стандарти фінансової звітності

**ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА**

[Відповідний адресат]

Ми провели аудит...

**Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність**
Управлінський персонал несе відповідальність за …

**Відповідальність аудитора**
Нашою відповідальністю є …

**Основа для негативної думки**
Угоди щодо фінансування Компанії закінчилися і залишилася несплачена сума простроченої заборгованості на 31 грудня 20X1. Компанія не змогла переукласти угоду

або отримати додаткове фінансування і розглядає питання про процедуру банкрутства. Ці події вказують на суттєву невизначеність, яка може викликати значні сумніви в здатності компанії продовжувати діяльність в найближчому майбутньому та, відповідно, вона може бути нездатною реалізувати свої активи і погасити зобов'язання в ході звичайної діяльності. Фінансова звітність (та примітки до неї) не розкриває цей факт.

**Негативна думка**
На нашу думку, через пропуск інформації, зазначеної у параграфі "Основа для негативної думки", фінансова звітність недостовірно відображає (або "не надає достовірну і об'єктивну інформацію про") фінансовий стан Компанії станом на 31 Грудня 20X1, та її фінансові результати та рух грошових коштів за період, що закінчився, відповідно до …

## *23.4 Неможливість отримати достатні відповідні аудиторські докази*

Це застосовується, коли аудитор не здатен отримати достатні відповідні аудиторські докази, на яких обґрунтувати думку, та доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо вони є, може бути суттєвим (умовно-позитивна думка) або суттєвим та всеохоплюючим (відмова від висловлення думки).

Неспроможність аудитора отримати достатні відповідні аудиторські докази (також іменується обмеженням обсягу аудиту) може виникнути внаслідок:

- Обставин поза контролем суб'єкта господарювання, наприклад, коли облікові дані підприємства були знищені (наприклад, внаслідок пожежі, повені, крадіжки чи втрати комп'ютерних даних) або конфісковані державними органами;
- Обставини, що стосуються характеру або часу роботи аудитора. Це має місце, коли часові рамки призначення аудитора є такими, що він не має змоги спостерігати за інвентаризацією фізичних запасів, дані обліку не є повними на момент проведення аудиту, або якщо аудитор визначить, що виконання лише процедур по суті недостатньо через неефективність заходів контролю суб'єкта господарювання; або
- Обмеження, установлені управлінським персоналом, наприклад, ненадання дозволу на зовнішнє підтвердження певних дебіторських заборгованостей чи обмеження доступу до ключового персоналу, бухгалтерських даних чи виробничих приміщень. Коли це відбувається, можуть бути й інші наслідки для аудиту, такі як оцінка ризику шахрайства та чи доцільно продовжувати завдання. Якщо про обмеження відомо до прийняття завдання, аудитору зазвичай не слід приймати таке обмежене завдання.

Перш ніж зробити висновок, що потрібна модифікація думки, аудитору слід:

- Спробувати отримати достатні відповідні аудиторські докази за допомогою виконання альтернативних процедур; та
- Обговорити питання з управлінським і вищим управлінським персоналом, щоб визначити, чи може бути вирішене питання. Якщо питання не може бути вирішене, аудитор повинен повідомити про намір модифікувати аудиторську думку і запропоноване формулювання.

*Схема 23.4-1*

**Обмеження обсягу, неможливість спостерігати за інвентаризацією запасів**

Оцінка = Суттєвий, але не всеохоплюючий

Відповідь = Умовно-позитивна думка

Концептуальна основа = Міжнародні стандарти фінансової звітності

**ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА**

[Відповідний адресат]

Ми провели аудит...

**Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність**
Управлінський персонал несе відповідальність за …

**Відповідальність аудитора**
Нашою відповідальністю є …

**Основа для умовно-позитивної думки**
Ми не спостерігали за інвентаризацією фізичних запасів станом на 31 Грудня 20XX через те, що ця дата передувала часу нашого призначення аудиторами Компанії. Внаслідок характеру записів Компанії ми не могли впевнитися у кількості запасів за допомогою інших аудиторських процедур. Відповідно, ми не мали можливості визначити, чи існувала потреба в будь-яких коригуваннях запасів, звіту про прибуток, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів.

**Умовно-позитивна думка**

На нашу думку, за винятком впливу питання, описаного в параграфі "Основа для умовно-позитивної думки", фінансова звітність достовірно відображає в усіх суттєвих аспектах (або "надає достовірну і об’єктивну інформацію про") фінансовий стан компанії АВС станом на…

*Схема 23.4-2*

**Обмеження обсягу, установлені управлінським персоналом, обмеження обсягу аудиторської роботи**

Оцінка = Суттєвий і всеохоплюючий

Відповідь = Відмова від висловлення думки

Концептуальна основа = Міжнародні стандарти фінансової звітності

## ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

[Відповідний адресат]

Ми провели аудит...

**Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність**
Управлінський персонал несе відповідальність за …

**Відповідальність аудитора**
Нашою відповідальністю є висловлення думки щодо цієї фінансової звітності на основі виконання аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Проте, через питання, зазначені в параграфі "Основа для відмови від висловлення думки" ми не мали можливості отримати достатні відповідні аудиторські докази для забезпечення основи для аудиторської думки.

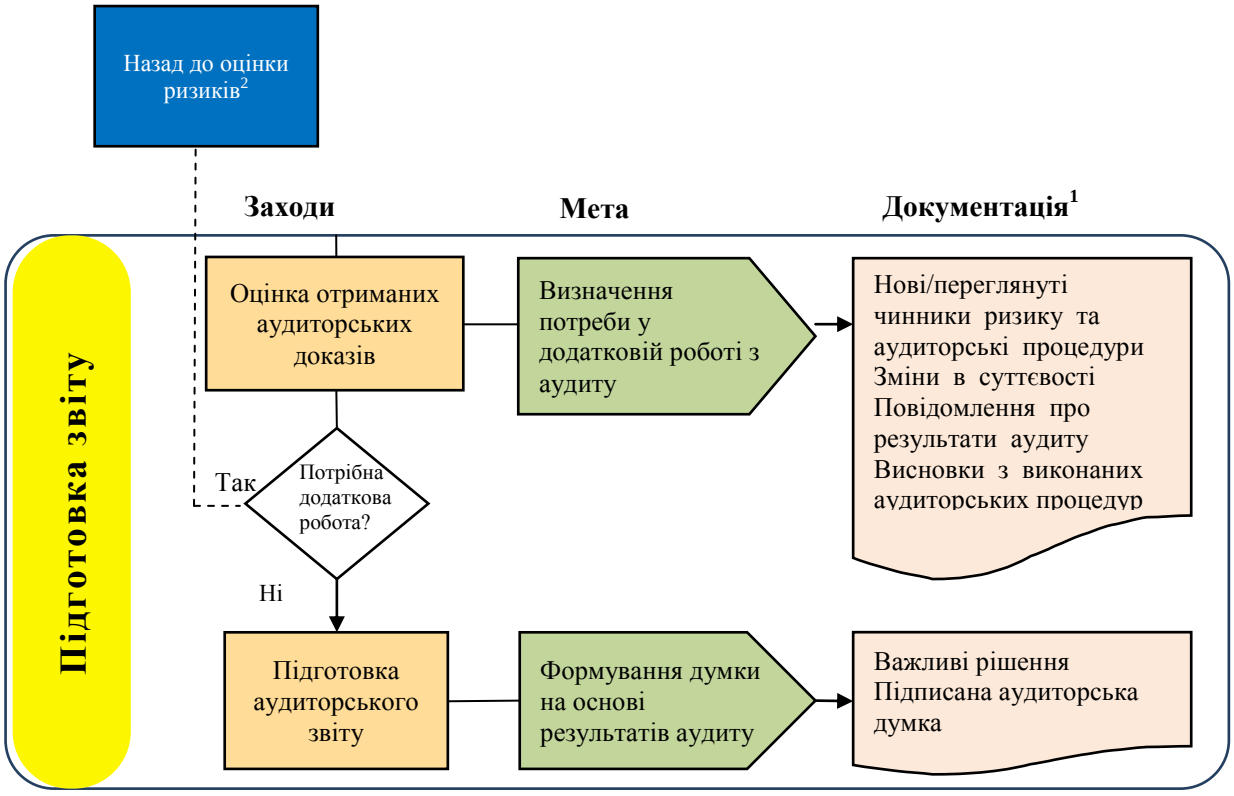
**Основа для відмови від висловлення думки**
Ми не могли спостерігати за інвентаризацією всіх фізичних запасів та підтвердити дебіторську заборгованість через обмеження, запроваджені щодо обсягу нашої роботи Компанією. Ми не мали можливості задовольнити себе за допомогою альтернативних засобів стосовно кількості запасів і дебіторської заборгованості станом на 31 Грудня 20XX, відображених у балансовому звіті у сумі ххх та ххх відповідно. Внаслідок цих питань ми не мали можливості визначити, чи потрібні будь-які коригування відображених чи невідображених у звітності запасів та дебіторської заборгованості та елементів, що формують звіт про прибуток, звіт про зміни у власному капіталі та звіт про рух грошових коштів.

**Відмова від висловлення думки**
Через значущість питань, зазначених в параграфі "Основа для відмови від висловлення думки", ми не мали можливості отримати достатні відповідні аудиторські докази для забезпечення основи для аудиторської думки. Відповідно, ми не висловлюємо думку щодо фінансової звітності.

# 24. Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань

| Зміст глави | Застосовні МСА |
|---|---|
| Рекомендації щодо додаткового повідомлення в аудиторському звіті інформації для звернення уваги користувачів фінансової звітності до окремих питань. | 706 |

*Схема 24.0-1*




**Примітки:**

1. Дивись МСА 230 для більш повного переліку необхідної документації
2. Планування (МСА 300) - це постійний та ітеративний процес протягом аудиту

| Номер параграфу | Ціль (цілі) МСА |
|---|---|
| 706.4 | Метою аудитора, який сформулював думку щодо фінансової звітності, є привернути увагу користувачів, якщо за судженням аудитора це необхідно, за допомогою чіткого повідомлення в аудиторському звіті до:<br>(а) Питання, яке хоча й було належно подане чи розкрите у фінансовій звітності, за судженням аудитора є фундаментальним для розуміння користувачами фінансової звітності; або<br>(б) Якщо доцільно, до іншого питання,що стосується розуміння користувачами аудиторської перевірки, відповідальності аудитора чи аудиторського звіту. |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 706.5 | Для цілей МСА наступні терміни мають такі значення:<br>(а) Пояснювальний параграф — Параграф, включений до аудиторського звіту, що стосується питання, належним чином поданого або розкритого у фінансовій звітності яке, за судженням аудитора, є настільки важливим, що є фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами.<br>(б) Параграф з інших питань — Параграф, включений до аудиторського звіту, який стосується питань, інших ніж подані або розкриті у фінансовій звітності які, за судженням аудитора, є доречними для розуміння користувачами аудиторської перевірки, відповідальності аудитора чи аудиторського звіту. |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 706.6 | Якщо аудитор вважає за потрібне привернути увагу користувачів до питання, поданого або розкритого у фінансовій звітності, яке, за судженням аудитора, є настільки важливим, що є фундаментальним для розуміння фінансової звітності, аудитор повинен включити до аудиторського звіту пояснювальний параграф за умови, що аудитор отримав достатні відповідні аудиторські докази того, що це питання не було суттєво викривленим у фінансовій звітності. Такий параграф повинен стосуватися тільки інформації, яка була подана чи розкрита у фінансовій звітності. (Див.: Пар. Д1-Д2) |
| 706.7 | Якщо аудитор включає до аудиторського звіту пояснювальний параграф, аудитор повинен:<br>(а) Включити його безпосередньо після параграфу "Думка";<br>(б) Використовувати заголовок "Пояснювальний параграф" чи інший прийнятних заголовок;<br>(в) Включити у параграф чітке посилання на питання, що висвітлюється, та на те, де саме у фінансовій звітності можуть бути знайдені доречні розкриття інформації, яка повністю описує питання; та<br>(г) Зазначити, що аудиторська думка не модифікується у зв'язку з висвітленим питанням. (Див.: Пар. Д3-Д4) |
| 706.8 | Якщо аудитор вважає за необхідне повідомити питання інші ніж ті, що були подані чи розкриті у фінансовій звітності, які за судженням аудитора є доречними для розуміння користувачами аудиту, відповідальності аудитора чи аудиторського звіту і це не заборонено законом або нормативом, він повинен зробити це у параграфі аудиторського звіту під заголовком "Інші питання" або іншим відповідним заголовком. Аудитор повинен включити цей параграф безпосередньо після параграфу "Думка" та будь-якого "Пояснювального параграфа" або будь-де в аудиторському звіті, якщо зміст параграфа з інших питань стосується розділу "Інша відповідальність аудитора щодо звітності". (Див.: Пар. Д5-Д11) |
| 706.9 | Якщо аудитор має намір включити до аудиторського звіту пояснювальний параграф або параграф з інших питань, аудитор повинен повідомити вищому управлінському персоналу про цей намір та запропоноване формулювання цього параграфу. (Див.: Пар. Д12) |

## *24.1 Огляд*

За певних обставин аудитор може побажати звернути увагу користувачів на певні питання в аудиторському звіті, які є фундаментальними для розуміння користувачами фінансової звітності, або самого аудиту та відповідальності аудитора. Це може бути досягнутим за допомогою додавання додаткового параграфу до аудиторського звіту.

Нижче обговорюються два типи параграфів, що можуть додаватися до аудиторського звіту.

*Схема 24.1-1*

| Параграф | Застосування |
|---|---|
| **Пояснювальний параграф** | **Увага звертається на важливі питання стосовно фінансової звітності, які вже були розкриті у фінансовій звітності.** Питання, представлені/розкриті у фінансовій звітності, які є настільки важливими, що є фундаментальними для розуміння користувачами фінансової звітності. |
| ***Приклади*** | Невизначеність, пов'язана з незвичайним судовим процесом чи заходами регуляторного впливу, подальшими подіями, серйозною катастрофою, іншими значними невизначеностями та достроковим застосуванням (якщо дозволено) нового стандарту бухгалтерського обліку. |
| **Інші питання** | **Питання, доречні для розуміння користувачами функцій аудиту, не розкриті у фінансовій звітності** Будь-які питання (крім тих, які представлені або розкриті у фінансовій звітності), які доречні для розуміння користувачами проведеного аудиту, відповідальності аудитора та/або аудиторського звіту. |
| ***Приклади*** | Неможливість аудитора відмовитися від завдання, додаткові обов'язки аудитора та будь-які обмеження щодо розповсюдження аудиторського звіту. |

Параграф з інших питань не замінює:

- Модифікацію аудиторської думки, якщо вона потрібна;
- Надання управлінським персоналом обов'язкових розкриттів у фінансовій звітності.

Якщо аудитор має намір включити до аудиторського звіту пояснювальний параграф або параграф з інших питань, аудитору слід повідомити управлінському та вищому управлінському персоналу про:

- Необхідність параграфу; та
- Запропоноване формулювання.

## *24.2 Пояснювальний параграф*

Пояснювальний параграф призначений для підкреслення важливих питань (вже розкритих у фінансовій звітності), що покращить розуміння фінансової звітності користувачами.

Ключові вимоги до використання пояснювального параграфу викладені нижче.

*Схема 24.2-1*

| Умови | Коментар |
|---|---|
| **Питання вже повністю розкрите у фінансовій звітності** | Пояснювальний параграф посилається на питання, вже представлені або розкриті у фінансовій звітності, та не є заміною для такого розкриття. Параграф не повинен включати більше деталей, ніж вже представлено у фінансовій звітності. |
| **Не існує суттєвих викривлень** | Аудитор повинен отримати достатні відповідні аудиторські докази, що питання не є суттєво викривленим у фінансовій звітності. |
| **Розміщується безпосередньо після аудиторської думки** | Параграф розміщується після параграфу з аудиторською думкою, але передує розділу щодо будь-яких інших обов'язків з надання звіту. Параграф має назву "Пояснювальний параграф" або інший відповідний заголовок. |
| **Не є модифікацією думки** | Параграф зазначає, що аудиторська думка не модифікується у зв'язку з висвітленим питанням. |

Наступні МСА вимагають від аудитора, за відповідних обставин, включати пояснювальний параграф до аудиторського звіту.

*Схема 24.2-2*

| МСА № | Назва | Параграф |
|---|---|---|
| 210 | Погодження умов завдання з аудиту | 19(б) |
| 560 | Подальші події | 12(б), 16 |
| 570 | Безперервність | 19 |
| 800 | Спеціальні міркування—Аудити фінансової звітності, складені відповідно до концептуальних основ спеціального призначення | 14 |

Приклади формулювань наводяться нижче.

*Схема 24.2-3*

**Суттєва невизначеність—Безперервність**
Припускаючи відповідність приміток з розкриттям інформації у фінансовій звітності, формулювання параграфу може бути наступним:

**Пояснювальний параграф**
Не обмежуючи нашу думку, ми звертаємо увагу на Примітку X у фінансовій звітності, яка вказує, що Компанія отримала чистий збиток у розмірі ZZZ протягом періоду, що закінчився 31 Грудня 20X6 та станом на цю дату поточні зобов'язання Компанії перевищували її валові активи на YYY. Ці умови, разом з іншими питаннями, викладеними у Примітці X, вказують на існування суттєвої невизначеності, яка може викликати значні сумніви щодо спроможності Компанії продовжувати діяльність на безперервній основі.

**Інші суттєві невизначеності — Судовий процес**
Припускаючи відповідність приміток з розкриттям інформації у фінансовій звітності, формулювання параграфу може бути наступним:

**Пояснювальний параграф**
Не обмежуючи нашу думку, ми звертаємо увагу на Примітку X у фінансовій звітності. Компанія є відповідачем у судовому позову стосовно порушення певних патентних прав і вимоги роялті та штрафних санкцій. Компанія подала зустрічний позов і попередні слухання і відкриття провадження з обох справ триває. Результат питання у теперішній час не може бути визначений, і у фінансовій звітності не нарахований резерв на покриття будь-яких можливих зобов'язань.

## *24.3 Параграф з інших питань*

Параграф з інших питань може бути потрібним для висвітлення питань, не розкритих у фінансовій звітності, які можуть бути доречними для розуміння користувачами проведеного аудиту, відповідальності аудитора та/або аудиторського звіту.

Параграф з інших питань може використовуватися для висвітлення таких питань як:

- Обмеження на розповсюдження аудиторського звіту—Через те, що фінансова звітність (з використанням концептуальної основи загального призначення іноді готується для конкретних цілей, параграф з інших питань може зазначати, що звіт аудитора призначений виключно для конкретних користувачів і не повинен надаватися або використовуватися іншими сторонами;
- Висвітлення додаткової відповідальності — Конкретний закон, нормативний акт чи загальновизнані практики у юрисдикції можуть вимагати або дозволяти аудитору конкретизувати відповідальність аудитора; та
- Неможливість відмовитися від завдання — Якщо аудитор не має можливості відмовитися від завдання, параграф "Інші питання" може пояснювати, чому це неможливо.

При використанні параграфу з інших питань застосовуються наступні умови.

*Схема 24.3-1*

| Умови | Коментар |
|---|---|
| **Питання ще не розкрите у фінансовій звітності** | Стосується питань, інших ніж питання, які вже представлені або розкриті у фінансовій звітності. Додатково параграф з інших питань не повинен включати інформацію, надання якої вимагається від управлінського персоналу. |
| **Розкриття не заборонене** | Розкриття не повинне бути заборонене законом, нормативним актом або іншими професійними стандартами, наприклад, стандартами щодо конфіденційності інформації. |
| **Розкриття доречне для користувачів** | Розкриття, доречне для розуміння користувачами фінансової звітності проведеного аудиту, відповідальності аудитора або звіту аудитора. |
| **Немає протиріччя** | Подана інформація не повинна суперечити думці або статтям, розкритим чи представленим у фінансовій звітності. Параграф з інших питань не впливає на думку аудитора. |
| **Розміщується безпосередньо після аудиторської думки** | Параграф слід розміщувати відразу після параграфу з аудиторською думкою та будь-якого пояснювального параграфу або будь-де в аудиторському звіті, якщо зміст параграфу з інших питань є доречним для розділу "Інша відповідальність аудитора щодо надання звіту". |
| **Повідомляє, що це розкриття не обов'язкове** | Зміст параграфу з інших питань має зазначати, що немає вимоги подавати та розкривати питання у фінансовій звітності. |

Наступні МСА посилаються на ситуації, в яких може бути включено параграф з інших питань.

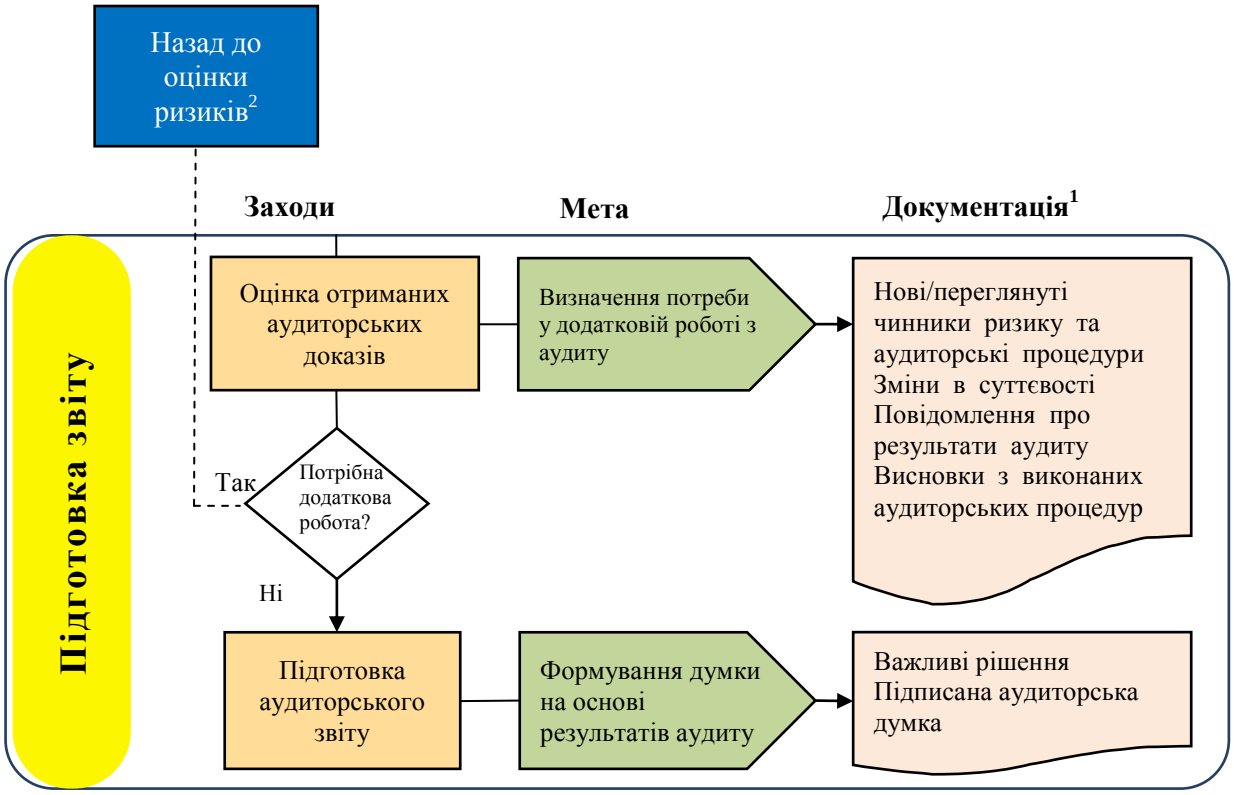
*Схема 24.3-2*

| МСА № | Назва | Параграф |
|---|---|---|
| 560 | Подальші події | 12(б), 16 |
| 710 | Порівняльна інформація—Відповідні показники і порівняльна фінансова звітність | 13-14, 16-17, 19 |

# 25. Порівняльна інформація

| Зміст глави | Застосовні МСА |
|---|---|
| Рекомендації щодо отримання достатніх відповідних аудиторських доказів щодо порівняльної інформації та обов'язків аудитора стосовно надання звіту. | **710** |

*Схема 25.0-1*




**Примітки:**

1. Дивись МСА 230 для більш повного переліку необхідної документації
2. Планування (МСА 300) - це постійний та ітеративний процес протягом аудиту

| Номер параграфу | Мета (цілі) МСА |
|---|---|
| 710.5 | Метою аудитора є:<br>(а) Отримати достатні відповідні аудиторські докази щодо того, чи була порівняльна інформація, яка включена до фінансової звітності, подана, в усіх суттєвих аспектах, відповідно до вимог щодо порівняльної інформації у застосовній основі фінансової звітності; та<br>(б) Надати звіт згідно з відповідальністю аудитора щодо звітності. |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 710.6 | Для цілей МСА, наступні терміни мають такі значення:<br>(а) Порівняльна інформація—Суми та розкриття, включені до фінансової звітності за один або більше попередніх періодів відповідно до застосовної основи фінансової звітності.<br>(б) Відповідні показники—Порівняльна інформація, яка містить суми та інші розкриття за попередній період, включена як невід'ємна частина фінансової звітності за поточний період та призначена тільки для читання у зв'язку з сумами та іншими розкриттями, що стосуються поточного періоду (іменуються як "показники поточного періоду"). Рівень деталізації, поданий у відповідних сумах та розкриттях, обумовлюється в основному її доречністю для даних поточного періоду.<br>(в) Порівняльна фінансова звітність — Порівняльна інформація, яка містить суми та інші розкриття за попередній період для порівняння з фінансовою звітністю поточного періоду, але, якщо перевіряються аудитом, на це робиться посилання в аудиторському висновку. Рівень інформації, що входить до складу цієї порівняльної фінансової звітності, є зіставним з рівнем інформації у фінансовій звітності поточного періоду.<br>Для цілей цього МСА, посилання на "попередній період" повинно читатися як "попередні періоди", якщо порівняльна інформація включає суми і розкриття за більш ніж один період. |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 710.7 | Аудитор повинен визначити, чи включає фінансова звітність порівняльну інформацію, яка вимагається згідно з застосовною основою фінансової звітності, та чи належно класифікована така інформація. З цією метою аудитор повинен оцінити, чи:<br>(а) Узгоджується порівняльна інформація з сумами та іншими розкриттями у попередньому періоді або, якщо доцільно, була перерахована; та<br>(б) Чи відповідають облікові політики, відображені у порівняльній інформації, тим, які застосовані у поточному періоді або, якщо були зміни в облікових політиках, чи були ці зміни належним чином враховані в обліку та адекватно подані й розкриті . |
| 710.8 | Якщо аудитору стає відомо про можливе суттєве викривлення у порівняльній інформації при проведенні аудиту поточного періоду, аудитор повинен виконати такі додаткові аудиторські процедури, які є необхідними за цих обставин, щоб отримати достатні відповідні аудиторські докази для визначення існування суттєвого викривлення. Якщо аудитор виконував аудит фінансової звітності попереднього періоду, аудитор також дотримуватися відповідних вимог МСА 560. Якщо до фінансової звітності попереднього періоду внесено зміни, аудитор повинен визначити, що порівняльна інформація узгоджується із зміненою фінансовою звітністю. |
| 710.9 | Згідно з вимогами МСА 580, аудитор повинен зробити запит на письмові запевнення за всі періоди, на які є посилання в аудиторському висновку. Аудитор також повинен отримати спеціальне письмове запевнення стосовно будь-якого перерахунку, зробленого для виправлення суттєвого викривлення у фінансовій звітності за попередній період, яке впливає на порівняльну інформацію. (Див.: Пар. Д1) |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 710.10 | Якщо подаються відповідні показники, думка аудитора не повинна посилатися на відповідні показники, за винятком обставин, описаних в параграфах 11, 12, та 14. (Див.: Пар. Д2) |
| 710.11 | Якщо раніше наданий звіт аудитора за попередній період включав умовно-позитивну думку, відмову від висловлення думки або негативну думку і питання, що призвело до модифікацієї, не вирішено, аудитор повинен модифікувати аудиторську думку щодо фінансової звітності за поточний період. В параграфі "Основа для модифікації" в аудиторському звіті аудитор повинен або:<br>(а) Зробити посилання як на показники поточного періоду, так і на відповідні показники в опису причин модифікації, якщо вплив або можливий вплив питання на показники поточного періоду є суттєвим; або<br>(б) В інших випадках пояснити, що аудиторська думка була модифікована через вплив або можливий вплив невирішеного питання на порівнянність даних поточного періоду та відповідних показників. (Див.: Пар. Д3-Д5) |
| 710.12 | Якщо аудитор отримує аудиторські докази, що існує суттєве викривлення у фінансовій звітності попереднього періоду, щодо якого раніше було надано немодифікований висновок, та відповідні показники не були належним чином перераховані або відповідні розкриття не були зроблені, аудитор повинен висловити умовно-позитивну думку або негативну думку в аудиторському звіті щодо фінансової звітності поточного періоду, модифіковану у зв’язку з відповідними показниками, включеними до неї. (Див.: Пар. Д6) |
| 710.13 | Якщо фінансова звітність попереднього періоду перевірялася попереднім аудитором і аудитору законом або нормативним актом не забороняється робити посилання на звіт попереднього аудитора щодо відповідних показників, і він вирішує зробити таке посилання, аудитор повинен зазначити в параграфі з інших питань аудиторського звіту:<br>(а) Що фінансова звітність попереднього періоду перевірялася попереднім аудитором;<br>(б) Тип думки, висловленої попереднім аудитором та, якщо думку було модифіковано, причини цього; та<br>(в) Дату цього звіту. (Див.: Пар. Д7) |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 710.14 | Якщо фінансова звітність попереднього періоду не перевірялася за аудитом, аудитор повинен зазначити у параграфі з інших питань аудиторського звіту, що відповідні показники не перевірялися. Проте така заява не звільняє аудитора від дотримання вимог отримати достатні відповідні аудиторські докази того, що початкові залишки не містять викривлень, які суттєво впливають на фінансову звітність поточного періоду. |
| 710.15 | Якщо подається порівняльна фінансова звітність, думка аудитора повинна посилатися на кожний період, за який подано фінансову звітність та щодо якої висловлюється аудиторська думка. (Див.: Пар. Д8-Д9) |
| 710.16 | При поданні звітів щодо фінансової звітності за попередній період у зв'язку з аудитом поточного періоду, якщо думка аудитора щодо такої фінансової звітності відрізняється від думки, раніше висловленої аудитором, аудитор повинен розкрити основні причини для висловлення іншої думки у параграфі з інших питань відповідно до МСА 706. (Див.: Пар. Д10) |
| 710.17 | Якщо фінансова звітність за попередній період була перевірена попереднім аудитором, додатково до висловлення думки щодо фінансової звітності за поточний період, аудитор повинен зазначити у параграфі з інших питань:<br>(а) Що фінансова звітність попереднього періоду перевірялася попереднім аудитором;<br>(б) Тип думки, висловленої попереднім аудитором та, якщо думку було модифіковано, причини цього; та<br>(в) Дату цього звіту, за винятком випадків, якщо звіт попереднього аудитора щодо фінансової звітності за попередній період повторно видається разом з фінансовою звітністю. |

| Номер параграфу | Доречні витяги з МСА |
|---|---|
| 710.18 | Якщо аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення, яке впливає на фінансову звітність за попередній період, щодо якої попередній аудитор раніше надав звіт без модифікації, аудитор повинен повідомити про викривлення управлінському персоналу відповідного рівня та, за винятком випадків, якщо весь вищий управлінський персонал задіяний в управлінні суб'єктом, вищому управлінському персоналу та вимагати щоб був проінформований попередній аудитор. Якщо до фінансової звітності за попередній період вносяться поправки та попередній аудитор погоджується надати новий аудиторській звіт щодо зміненої фінансової звітності за попередній період, аудитор повинен надати звіт тільки щодо поточного періоду. (Див.: Пар. Д11) |
| 710.19 | Якщо фінансова звітність за попередній період не була перевірена за аудитом, аудитор повинен зазначити в параграфі з інших питань, що порівняльна фінансова звітність не перевірялася. Така заява, проте, не звільняє аудитора від дотримання вимог щодо отримання достатніх відповідних аудиторських доказів стосовно того, що початкові залишки не містять викривлень, які суттєво впливають на фінансову звітність за поточний період. |

## *25.1 Огляд*

Характер порівняльної інформації, представленої у фінансовій звітності суб'єкта залежатиме від вимог застосовної основи фінансової звітності. Відповідальність аудитора щодо надання звіту ґрунтуватиметься на прийнятому підході до порівняльної інформації, поданої в установленому законом або нормативом порядку, та умовах завдання.

Існують два основних підходи, застосовуваних до порівняльної інформації. Вони пояснюються нижче.

*Схема 25.1-1*

| Підхід | Коментар |
|---|---|
| **Відповідні показники** | Суми та інші розкриття за попередній період включені як складова частина фінансової звітності поточного періоду та призначені тільки для читання у зв'язку з сумами та іншими розкриттями стосовно поточного періоду.<br>Думка аудитора буде посилатися тільки на поточний період. |

| Підхід | Коментар |
|---|---|
| **Порівняльна фінансова звітність** | Суми та розкриття за попередній період включені для порівняння з фінансовою звітністю за поточний період, але, якщо перевірено за аудитом, на них робиться окреме посилання в аудиторському висновку. Рівень інформації, що міститься в порівняльній фінансової звітності, є зіставним з показниками у фінансовій звітності за поточний період.<br><br>Думка аудитора буде посилатися на кожний період, за який представлена фінансова звітність. |

## *25.2 Аудиторські процедури*

*Схема 25.2-1*

| Завдання | Процедури |
|---|---|
| **Отримати необхідні аудиторські докази** | Отримати достатні відповідні аудиторські докази того, що порівняльна інформація відповідає вимогам застосовної основи фінансової звітності та чи відповідним чином така інформація класифікована.<br><br>Це передбачає оцінку того, що:<br><br>• Облікові політики, відображені у порівняльній інформації, відповідають застосованим у поточному періоді або, якщо відбулися зміни в облікових політиках, чи були ці зміни належним чином враховані і адекватно представлені; та<br><br>• Порівняльна інформація узгоджується з сумами та іншими розкриттями, представленими у попередньому періоді або, якщо доречно, були перераховані. |
| **Виявити будь-які потенційні викривлення** | Якщо можливо, суттєве викривлення у порівняльній інформації виявляється при виконанні аудиту поточного періоду і аудитору слід:<br><br>• Виконати такі додаткові аудиторські процедури, які є необхідними за даних обставин для визначення того, чи існує суттєве викривлення; та<br><br>• Якщо фінансова звітність за попередній період була змінена, визначити, що порівняльна інформація узгоджується із зміненою фінансовою звітністю.<br><br>Якщо аудитор перевіряв фінансову звітність за попередній період, він також повинен врахувати відповідні вимоги МСА 560 стосовно подальших подій. Ці питання обговорюються в Томі 1, Глава 13. |

| Завдання | Процедури |
|---|---|
| **Отримати письмові запевнення** | Затребувати письмових запевнень для всіх періодів, зазначених у висновку аудитора.<br>Це включатиме конкретні письмові запевнення щодо будь-яких внесених змін до фінансової звітності за попередній період для виправлення суттєвих викривлень. |

## *25.3 Відповідні показники*

Обов'язки з надання звіту зазначені нижче.

*Схема 25.3-1*

| | Процедури |
|---|---|
| **У висновку аудитора не робиться посилання на порівняльні дані** | Думка аудитора не повинна посилатися на відповідні показники за винятком випадків, коли аудиторський звіт щодо попереднього періоду включає невирішену модифікацію. Аудитор повинен модифікувати думку щодо поточного періоду шляхом:<br>• Посилання на показники поточного періоду і на відповідні показники, якщо вплив або можливий вплив питання на показники поточного періоду є суттєвим; або<br>• Пояснення, що поточний аудиторський висновок було модифіковано через вплив або можливий вплив невирішеного питання на порівнянність показників поточного періоду і відповідних показників. |
| **Потрібне будь-яке переформулювання?** | Потрібна умовно-позитивна або негативна думка щодо фінансової звітності за поточний період, якщо існує суттєве викривлення у фінансовій звітності за попередній період щодо якої:<br>• Раніше було надано немодифіковану думку; та<br>• Відповідні показники не були належним чином перераховані або відповідні розкриття не були зроблені. |
| **Показники попереднього періоду перевірялися іншою фірмою** | Якщо аудитору не заборонено законом/нормативним актом робити посилання на звіт попереднього аудитора та він вирішує зробити таке посилання, аудитор повинен зазначити у параграфі з інших питань аудиторського звіту:<br>• Що фінансова звітність за попередній період перевірялася попереднім аудитором;<br>• Тип думки, висловленої попереднім аудитором та, якщо думку було модифіковано, причини цього; та<br>• Дату цього звіту. |

| | Процедури |
|---|---|
| **Показники попереднього періоду не перевірялися аудитом** | Зазначте у параграфі з інших питань аудиторського звіту, що відповідні дані не перевірялися за аудитом.<br><br>Поте це не звільняє аудитора від вимоги отримати достатні відповідні аудиторські докази того, що початкові залишки не містять суттєвого викривлення, яке впливає на фінансову звітність за поточний період. Якщо виявлене суттєве викривлення, відповідні показники мають бути перераховані та зроблене відповідне розкриття.<br><br>Якщо такий перерахунок або розкриття не є можливим, аудиторська думка має бути модифікована у зв'язку з будь-якими включеними відповідними показниками. |

## *25.4 Порівняльна фінансова звітність*

Обов'язки з надання звіту зазначені нижче.

*Схема 25.4-1*

| | Процедури |
|---|---|
| **Робить посилання на кожен представлений період** | Думка аудитора повинна посилатися на кожен період, за який представлена фінансова звітність та щодо якого висловлюється аудиторська думка. |
| **Необхідні будь-які зміни у раніше надану думку** | Якщо думка аудитора щодо фінансової звітності за попередній період відрізняється від раніше висловленої думки, розкрийте основні причини для іншої думки у параграфі з інших питань. |
| **Показники попереднього періоду перевірялися іншою аудиторською фірмою** | Крім висловлення думки щодо фінансової звітності за поточний період, зазначити у параграфі з інших питань (якщо попередній аудитор не надав повторний аудиторський звіт із фінансовою звітністю):<br>• Що фінансова звітність за попередній період перевірялася попереднім аудитором;<br>• Тип думки, висловленої попереднім аудитором та, якщо думку було модифіковано, причини цього; та<br>• Дату цього звіту. |
| **Чи потрібні будь-які зміни у порівняльній фінансовій** | Якщо існує суттєве викривлення, яке впливає на фінансову звітність за попередній період, щодо якої попередній аудитор раніше надавав звіт без модифікації:<br>• Повідомити про викривлення управлінському персоналу |

| | Процедури |
|---|---|
| **звітності?** | відповідного рівня та вищому управлінському персоналу; та<br>• Вимагати, щоб був поінформованим попередній аудитор.<br>Якщо до фінансової звітності за попередній період вносяться зміни та попередній аудитор погоджується надати новий аудиторський звіт щодо виправленої фінансової звітності за попередній період, аудитор повинен надати звіт тільки щодо поточного періоду. |
| **Показники попереднього періоду не перевірялися аудитом** | Зазначте в параграфі з інших питань аудиторського звіту що відповідні показники не перевірялися за аудитом.<br>Проте це не звільняє аудитора від дотримання вимог отримати достатні відповідні аудиторські докази того, що початкові залишки не містять суттєвих викривлень, які впливають на фінансову звітність за поточний період. Якщо виявлено суттєве викривлення, відповідні показними мають бути перераховані та зроблені відповідні розкриття.<br>Якщо такий перерахунок чи розкриття не є можливим, аудиторська думка має бути модифікована у зв'язку з будь-якими включеними відповідними показниками. |

529 Fifth Avenue, 6th Floor, New York, NY 10017 USA

Tel +1 (212) 286-9344 Fax +1(212) 286-9570 www.ifac.or