

**С. О. Левицька, О. А. Михайленко, Н. А. Остап'юк,
О. О. Осадча, І. Б. Садовська**

**АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ:
МЕТОДИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ ПІДХОДИ**

Навчальний посібник

**Рівне
2025**

УДК 657.6
А93

Рецензенти:

Лоханова Н.О., д.е.н., проф. Одеського національного економічного університету;

Павелко О.В., д.е.н., проф. Національного університету водного господарства та природокористування, м. Рівне;

Дячук О.О., директор ТОВ АФ «Інфо – сервіс – аудит».

*Рекомендовано Вченою радою національного університету
водного господарства та природокористування.
Протокол № 7 від 04 липня 2025 р.*

С.О. Левицька, О.А. Михайленко, Н.А. Остап'юк, О.О. Осадча, І.Б. Садовська

А93 Аудит фінансової звітності: методичні та практичні підходи : навч. посіб. – Рівне : НУВГП, 2025. – 184 с.

ISBN 978-966-327-631-1

Розглядаються питання організації та методики аудиту фінансової звітності суб'єктів а господарської діяльності, розкриваються підходи раціонального та повного застосування аудиторських процедур в контексті дотримання сучасних вимог до функціональності інформації за результатами аудиту: забезпечення якості аудиторських послуг відповідно до чинних норм Міжнародних стандартів управління якістю; розкриття результатів фінансового моніторингу (аудиторські фірми – суб'єкти первинного фінансового моніторингу); оцінки внутрішнього контролю на ризико-орієнтованому підході. Зазначені питання уможливають створити Замовником аудиту базові принципи менеджменту збалансованої операційної діяльності.

Кожна тема містить узагальнений в таблицях і схемах теоретичний матеріал, у тому числі, аналіз сучасних теорій аудиту, міжнародної практики реформування методики застосування аудиторських процедур (що на сьогодні є досить актуальним питанням).

Запропоновано за розділами контрольні запитання, тести для закріплення професійних вмінь та компетенцій щодо підготовки інформації відповідно до цільових запитів управлінців.

Навчальний посібник складено з урахуванням сучасних теорій обліку, аудиту та контролю, що уможлиблює: перевірку знань студентів; формування аналітичного мислення, вміння оцінювати показники бухгалтерського обліку та звітних форм підприємств (установ, організацій), подавати їх управлінням Замовника аудиту для прийняття ними ефективних оперативних та стратегічних рішень.

Призначений для студентів, викладачів вищих навчальних закладів, бухгалтерів, аудиторів, слухачів курсів підвищення кваліфікації.

УДК 657.6

ISBN 978-966-327-631-1

© С. О. Левицька, О. А. Михайленко, Н. А. Остап'юк,
О. О. Осадча, І. Б. Садовська, 2025
© Національний університет водного
господарства та природокористування, 2025

ЗМІСТ

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. РЕГУЛЯТОРНА ОСНОВА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ	6
1.1. Методика та організація аудиторських послуг	6
1.2. Аудит фінансової звітності.....	13
1.2.1. Обов’язковий аудит: методика та організація.....	13
1.2.2. Ініціативний аудит: методика та організація.....	19
1.3. Інші види аудиторських послуг.....	26
РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА РЕСУРСІВ ПІДПРИЄМСТВА В КОНТЕКСТІ КОНЦЕПТУАЛЬНОЇ ОСНОВИ ЙОГО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	32
2.1. Функціональна складова концептуальної основи фінансової звітності	32
2.2. Оцінка активів, зобов’язань, фінансових результатів в контексті концептуальної основи фінансової звітності.....	34
РОЗДІЛ 3. СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ АУДИТУ: АЛЬТЕРНАТИВИ РЕЗУЛЬТАТИВНОЇ ПРАКТИКИ	56
3.1. Критерії оцінювання Системи Управління Якістю	56
3.2. Концептуальна основа Системи Управління Якістю аудиторської компанії ..	60
3.3. Політика і процедури практичного менеджменту Системи Управління Якістю.....	67
РОЗДІЛ 4. РИЗИКО – ОРІЄНТОВАНИЙ ПІДХІД В ОРГАНІЗАЦІЇ ФІНАНСОВОГО МОНІТОРИНГУ	90
4.1. Функціональна роль фінансового моніторингу.....	90
4.2. Оцінювання ризиків в системі фінансового моніторингу аудиторської компанії.....	92
ВИСНОВКИ	101
Тести для перевірки знань	102
СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ	108
ДОДАТКИ	116

ВСТУП

Реформування економіки, податкової та бюджетної систем, впровадження сучасного інструментарію менеджменту організації господарської діяльності обумовлюють якісно новий рівень інформативності результатів господарювання вітчизняних суб'єктів. В умовах становлення постіндустріального суспільства інформація цікавить не тільки своїми переконаннями чи проблематикою: достовірність та аналітичність показників фінансової звітності підприємства стає основою її корисності як нового інноваційного виду виробничого ресурсу. В суспільно-економічній інформації чільне місце посідають науково-практичні підходи результативного інформаційного забезпечення бізнесу, на основі якого можна було б приймати ефективні управлінські рішення.

Зміни, що відбуваються в структурі економічних та податкових відносин, реформації методології аудиту на засадах міжнародної практики аудиту потребують професійного осмислення, аналізу, трансформації в управлінську стратегію збалансованої соціально-економічної та екологічної динаміки, тобто – обґрунтування альтернатив їх ефективної імплементації на практиці, застосування як надійні інструменти оперативного та стратегічного управління в сучасних умовах.

Саме тому питання аудиту фінансової звітності господарюючого суб'єкта як на рівні підприємства, так і на державному рівні мають стратегічне значення.

Критеріям дієвості аудиту в налагодженні та покращенні результативних соціально – економічних індикаторів підприємництва, їх розкриття в звітних формах, напрямкам раціонального застосування Міжнародних стандартів аудиту присвячено праці вітчизняних вчених Г.М. Давидова, О.В. Олійник, В.С. Рудницького, Л.Г. Ловінської, О.М. Петрука, О.А. Петрик, Н.І. Пилипів, Н.М. Проскуріної, Н. С. Шалімової та інших вітчизняних науковців і практиків.

Практика свідчить, що, на жаль, сьогодні проблеми регулювання аудиту потребують подальших досліджень на предмет забезпечення міжнародних норм та принципів якості аудиту

Основні завдання навчального посібника:

- поетапно організовувати виконання аудиту фінансової звітності з урахуванням чинних змін та доповнень до Міжнародних стандартів аудиту;
- розкрити альтернативні підходи перевірки виконання завдань щодо аудиту фінансової звітності з використанням базових регуляторів Міжнародних стандартів з управління якістю;
- узагальнити нормативне поле та вітчизняну практику обліково-аналітичного забезпечення сучасної системи якості аудиту господарюючого суб'єкта як синергетичного процесу імплементації результатів його діяльності, конкурентоздатності, соціально-економічної та екологічної збалансованості (чи, на жаль, навпаки).

Мета авторського підходу до підготовки матеріалів навчального посібника:

- доступно, системно розкрити зміст та особливості використання аудиторських процедур підтвердження фінансової звітності на засадах дотримання якості аудиту;
- сформувати альтернативні «стежки» створення надійної внутрішньої фірмової Системи Управління Якістю (СУЯ) суб'єкта аудиту, професійно-творчого пошуку відповідних фахівців, спроможних розкрити показники якості виконання аудиторами завдань як однієї з базових інформаційних платформ менеджменту, запоруки довіри з боку інвесторів, контролюючих органів тощо.

Матеріали навчального посібника допоможуть на теоретичному та практичному рівнях системно планувати на використовувати аудиторські процедури за етапами аудиту, підтримувати раціональну та цілісну СУЯ аудиторських послуг з урахуванням організаційно – економічних особливостей суб'єкта аудиторської діяльності, специфіки господарювання замовника аудиту.

В процесі підготовки матеріалів колективом авторів аналітично узагальнено практичний досвід проведення аудиту фінансової звітності, опрацьовано результати перевірок якості аудиту Аудиторською палатою України, міжнародну практику проведення аудиту (зокрема, ініціативного), а також важливі напрямки розвитку системи контролю якості аудиту в сучасних умовах.

Отримані знання дозволять на теоретичному та практичному рівнях :
знати:

- теорію, методологію, практику аудиту фінансової звітності підприємства (за видами);
- теоретичні, методичні та практичні засади аудиту за етапами: підготовки, планування, виконання аудиторських процедур, а також в процесі узагальнення результатів аудиту;
- порядок формування внутрішньої СУЯ аудиторських послуг для управління операційною діяльністю аудиторської компанії;
- дієві інструменти менеджменту перевірки якості надання аудиторських послуг в контексті сучасної регуляторної бази щодо якості аудиту;

Навчальний посібник призначений для науковців, викладачів, аспірантів та студентів економічних вузів і факультетів; практикуючих аудиторів, бухгалтерів, аналітиків, контролерів, керівників підприємств та інших зацікавлених читачів.

Автори монографії будуть вдячні за об'єктивні відгуки, зауваження і пропозиції наукової спільноти, практикуючих аудиторів щодо викладених результатів дослідження сучасних напрямків розвитку аудиту в Україні.

Сподіваємося, що авторському колективу вдалося зробити свій посильний внесок у формування: нових напрямів аудиторських реформ; концептуальних засад аудиторської діяльності в Україні; критеріїв якості надання аудиторських послуг в сучасних умовах реалізації цілей сталого розвитку на макро- та мікрорівнях

Щиро надіємось, що Ви, шановні наші читачі, віднайдете в матеріалах навчального посібника:

- «концентрат» нормативної однойменної дисципліни, що викладається для бакалаврів, магістрів галузі знань «Управління і адміністрування»;
- джерело пізнання ідентифікованих ключів до свого успіху, своєї майбутньої кар'єри;
- ***бажання творити на сонячних рідних землях нашу національну аудиторську практику, якість якої для користувачів буде переконливим аргументом заохочення до підтримки, співпраці, подальшого розвитку аудиту!***

РОЗДІЛ 1. РЕГУЛЯТОРНА ОСНОВА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

1.1. Методика та організація аудиторських послуг

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (далі – Закон про аудит) в ст. 1 регламентує аудит фінансової звітності як аудиторську послугу «з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам [7]. Саме висловлення/розкриття незалежної думки аудитора ідентифікує особливості аудиту як логічного завершення аудиторських процедур, не ототожнює аудит з контролем (додаток А).

Аудиторські послуги класифікуються в ст. 1.7. Закону про аудит як:

- аудит фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності;
- огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності;
- виконання завдань з іншого надання впевненості;
- інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

Види аудиторських послуг регламентовані, насамперед, Законом про аудит, викладені більш детально в Рішенні Аудиторської палати України за № 244 від 22.12. 2014 р. (додаток Б). Достатньо широкий перелік аудиторських послуг об'єднаний в три групи:

- *Послуги у сфері аудиту* : завдання з надання впевненості.
- *Супутні послуги*, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг: завдання, в якому практикуючий фахівець залучається для виконання процедур, про які домовилися практикуючий фахівець та сторона, що наймає (і, якщо застосовано, інші сторони), і для повідомлення інформації про виконанні процедури і відповідні результати в звіті про узгоджені процедури. (МСА 4400, пар. А10).

- *Інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю*: ведення бухгалтерського обліку; складання фінансових звітів; відновлення бухгалтерського обліку; консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності; консультації з питань системи внутрішнього контролю; консультації з питань оподаткування, у тому числі з організації податкового обліку та податкової звітності; складання податкових декларацій та звітів; консультації з питань застосування інформаційних технологій; консультації з інших питань управління та ведення бізнесу; розробка для замовника документів, необхідних для легалізації, організації та здійснення господарської діяльності (статуту, накази, внутрішні норми та правила, посадові інструкції, документи системи стимулювання персоналу тощо); проведення професійних тренінгів для бухгалтерів та керівників з питань, що належать до професійної компетенції аудиторів; представництво інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді; інші види професійних послуг, надання яких не суперечить стандартам аудиторської діяльності, Кодексу професійної етики аудитора та які не заборонені чинним законодавством України, рішеннями Аудиторської палати України [74].

Аудит фінансової звітності як обов'язковий, так і необов'язковий (або ініціативний) практично не мають відмінностей з методики проведення та підготовці за результатами аудиту основного документу – Звіту незалежного аудитора, однак, методичні та організаційні підходи до зазначених видів аудиту не є однаковими.

Обов'язковий аудит фінансової звітності – аудит фінансової звітності суб'єктів господарювання, які відповідно до законодавства зобов'язані оприлюднити або надати фінансову звітність разом з аудиторським звітом. В першу чергу, перелік таких суб'єктів зазначено в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (Закон «Про бухгалтерський облік») [8]. Обов'язковий аудит фінансової звітності можуть провести аудиторські компанії з 3-ї та 4-ї групи (перелік – на сайті Аудиторської палати України).

Сьогодні є обов'язковим елементом внутрішньо фірмових положень для суб'єкта аудиторської діяльності (далі – САД) Положення «Про Систему Управління Якістю», що передбачає: посилення вимог до структури та змістового наповнення аудиторського звіту; запровадження вичерпної інформації про проведення аудиту; забезпечення обов'язкової ротації як аудиторів, так і аудиторських фірм; затвердження переліку неаудиторських послуг, які не можуть надаватися аудитором або САД; встановлення обмежень на гонорари за неаудиторські послуги; підвищення ролі та повноважень суб'єктів суспільного інтересу, а саме - надання їм безпосередньої ролі у призначенні обов'язкового аудитора або аудиторської фірми, а також у моніторингу аудиту та ін.

Ініціативний аудит має обмежене коло користувачів, проводиться за ініціативою керівництва щодо звітності підприємств, що не підлягають обов'язковому аудиту. Ініціативний аудит за методикою практично не відрізняється від обов'язкового за аудиторськими процедурами, оскільки, як і для обов'язкового, вони засновані на загальних професійних стандартах – Міжнародних стандартах аудиту (далі – МСА).

В практиці як обов'язкового, так і ініціативного аудиту за результатами проведення аудиту надається письмова інформація керівництву в формі окремого Звіту, або інформаційного листа (для певних видів ініціативного аудиту), де розкрито основні результати проведених аудиторських процедур.

Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (IAS), аудитор на запит замовника може здійснити інші нестандартні завдання, які пов'язані з аудитом – **інші завдання щодо надання впевненості** (Other Assurance Engagements). Наприклад, завдання підтвердити обґрунтованість надання індивідуальних знижок, перевірка розрахунку витрат та елементів собівартості тощо.

Узгоджені процедури – одна з послуг, супутніх аудиту, перевірка, про проведення якої домовилися аудитор, суб'єкт господарювання, можливо, будь-яка третя сторона. Тематика і обсяг такої перевірки, а також характер представлення її результатів визначаються угодою сторін, можуть відрізнятися від тих, що характерні для аудиту.

За результатами проведення узгоджених процедур аудитор не виражає думки щодо предмету перевірки: звіт містить фактичні дані за підсумками проведених процедур, допомагає керівництву самостійно робити висновки про стан бухгалтерського обліку, податкової звітності тощо, своєчасно вжити відповідних заходів на предмет зниження ризиків.

Види аудиторських послуг з відповідною ув'язкою на предмет регулювання Міжнародними стандартами аудиту Аудиторська палата України узагальнила для оптимізації аудиторами їх вибору МСА (додаток В).

Досить цікавою є міжнародна практика аудиту в питаннях класифікації аудиту: аудит розглядається як державний (проводиться державними аудиторами) і недержавний. Зазначене не в повній мірі є аналогом до вітчизняного регулювання обов'язкового і необов'язкового (ініціативного) видів аудиту.

Роль державних аудиторів полягає в сертифікації фінансової звітності компаній, тобто – в наданні зацікавленим сторонам, таким як інвестори та акціонери, висновку щодо точності звітності компаній. Державний аудит сприяє нормальному функціонуванню ринків шляхом підвищення цілісності та ефективності фінансових звітів. Його важливість відображається в законодавчій нормі щодо обов'язкового аудиту певних компаній: лише затверджені на державному рівні аудитори можуть проводити ці обов'язкові перевірки.

Директива та Регламент набули чинності з 2016-го року. Оновлена Директива про

статутний аудит (2006/43/ЄС) встановлює обов'язки статутних аудиторів і аудиторських фірм і запроваджує вимогу громадського нагляду за аудиторською професією та співпрацю між регуляторними органами в ЄС, базуються на двох стовпах, що охоплюють як декларативні заходи щодо вирішення конкретних завдань, так і конкретні дії зовнішніх органів контролю в рамках заходів їх імплементації, зокрема:

- запровадження жорсткіших вимог щодо незалежності (у т.ч., шляхом покращення організаційних вимог до державних аудиторів та аудиторських фірм):

- підготовку більш інформативного аудиторського звіту для інвесторів, з наданням користувачам відповідної інформації про перевірену компанію (крім простого стандартизованого висновку на основі розкриття думки аудиторів щодо фінансової звітності);

- посилення компетенції та повноважень компетентних органів, відповідальних за громадський нагляд за професією аудитора;

- встановлення більш ефективного режиму санкцій шляхом гармонізації типів та адресатів санкцій, а також критеріїв, що мають враховуватися компетентними органами під час застосування санкцій;

- поновлення повноважень Європейської Комісії приймати Міжнародні стандарти аудиту (ISA) на рівні ЄС [96].

Суворіші вимоги застосовуються до обов'язкового аудиту організацій суспільного інтересу (PIE) – суб'єктів зі спеціальним статусом у сфері аудиту фінансової звітності, діяльність яких є важливою з точки зору суспільних інтересів, які мають значне суспільне значення через характер їх діяльності, розмір або кількість працівників (відповідно до Директиви про бухгалтерський облік (2013/34/ЄС)). Для вітчизняного аудиту суб'єктів суспільного інтересу специфічні (більш жорсткі) вимоги до аудиту також регламентовано.

Беззаперечно, попри складні умови національного розвитку через повномасштабне вторгнення росії, вітчизняний аудит покликаний продовжувати реформування та удосконалення методології аудиторської діяльності, адаптуючи функціональне призначення аудиту, складові оцінки його результативності до міжнародної практики та потреб сталого\збалансованого національного розвитку.

Відповідно до положень МСА 200, загальними цілями аудитора є:

- (a) отримати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки, надаючи в такий спосіб аудитору можливість висловити думку, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;

- (b) надати звіт про фінансову звітність, повідомити інформацію (як цього вимагають МСА) відповідно до результатів, отриманих аудитором (п. 11, МСА 200) [21].

Проводячи аудит з дотриманням правил та принципів МСА, аудиторська Компанія (як і кожен член команди із завдання) повинен спиратись на регуляторну основу МСА, МСУЯ, серед концептуальних питань яких можна виділити наступні.

1. Дотримуватися етичних вимог, пов'язаних з аудиторськими завданнями, які ставлять під загрозу Кодекс етики.

2. Дотримуватися вимог управління якістю як передбачено у МСА 220 (переглянутого) [24], що вимагає від партнера із завдання взяти на себе відповідальність за загальну якість кожного завдання з аудиту, але визнає – команда з завдання має право покластись на СУЯ Компанії.

3. Проводити аудит згідно з чинними нормами МСА, що є доречними, подають основні принципи і суттєві процедури, які повинні бути застосовані у контексті пояснювальних записок і додатків.

4. Планувати і виконувати аудит з позицій професійного скептицизму: визнаючи обставини, які можуть існувати як такі, що призвели фінансову звітність до суттєвого спотворення; робити критичну оцінку достовірності отриманих аудиторських доказів; зберігати пильність щодо доказів, які суперечать (ставлять під сумнів) надійність

документів і відповідей на запити, іншої інформації, отриманої від керівництва і тих, кого наділено керівними повноваженнями.

5. Аудитор повинен використовувати професійне судження на всіх етапах аудиту фінансової звітності. Для досягнення загальних цілей аудиту необхідно використати цілі, зазначені у відповідних МСА, враховуючи взаємозв'язок між МСА для обґрунтування на достатньому рівні своєї думки в Звіті.

6. Отримати обґрунтоване запевнення щодо того, що фінансова звітність, як одне ціле, вільна від суттєвих неправдивих заяв через шахрайство та/або помилку. Це вимагає накопичення аудиторських доказів, необхідних команді з завдання, для висловлення думки про те, що суттєві неправдиві заяви відсутні у фінансовій звітності в цілому.

7. Підготовка фінансової звітності вимагає від управління зробити певну кількість суджень або припущень, які мають вплив на значні облікові оцінки – аудити покликані перевіряти обґрунтованість таких оцінок на постійній основі.

8. Планувати і виконувати аудит, щоб знизити аудиторський ризик до прийнятного низького рівня, що відповідає меті аудиту. Аудиторський ризик – це ризик того, що аудитор висловлює недоречний аудиторський висновок на основі розкриття думки, в той час, як фінансова звітність суттєво спотворена. Команда з завдання знижує цей ризик шляхом розробки і виконання аудиторських процедур для отримання достатніх відповідних аудиторських доказів.

9. Вирішити, чи структура застосованої фінансової звітності, використана підприємством під час підготовки фінансової звітності, прийнятна з погляду на характер операційної діяльності та мету фінансової звітності. Якщо ні – аудитори мають врахувати наслідки щодо прийняття завдання (МСА 210 [22]) і звіту аудитора (МСА 700 (переглянутий) [23]).

Культура аудиторської компанії – важливий фактор, що впливає на поведінку персоналу, імідж САД, нарешті – якість аудиторських послуг. Професійні цінності та установки можуть включати (пар. А 55, МСУЯ 1 [34]):

- професійні манери, наприклад, своєчасність, ввічливість, повага, відповідальність, чуйність, надійність;
- прагнення до командної роботи;
- підтримку відкритості новим ідеям, або різним точкам зору в професійному середовищі;
- прагнення до постійного вдосконалення;
- соціальну відповідальність.

Думка аудитора щодо фінансової звітності має обґрунтувати, першочергово, чи фінансова звітність подана згідно з застосовною концептуальною основою (КО) у всіх суттєвих аспектах. В свою чергу, базою концептуальної основи є мета фінансової звітності, опис цілей, концепції якісних характеристик та вартісне обмеження корисної фінансової інформації.

Вплив на формування КО має безпосередньо концепція суб'єкта господарювання, що звітує, елементи фінансової звітності, визнання та припинення визнання, оцінка, подання та розкриття інформації, що впливають із мети [15].

КО потребує ґрунтового аналізу на предмет доцільності застосування, повноти процедур перевірки дотримання замовником аудиту, хоча, не має переваги перед будь-яким Стандартом чи будь-якою вимогою Стандарту. Більш детально КО розглянуто в розділі 2 посібника.

Практичний аудиторський підхід для планування та проведення аудиторських процедур аудиторською компанією (далі – Компанія), що уможливить системне збирання належних доказів, їх узагальнення з метою розкриття думки аудитора в Звіті, доцільно спланувати в рамках 5-ти етапів (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Етапи аудиту фінансової звітності

Попередні дії щодо завдання	Планування	Виконання	Перегляд і Завершення	Звітування
• 210 «Узгодження умов завдань з аудиту» • 220 (переглянутий) «Управління якістю аудиту фінансової звітності» • 300 «Планування аудиту фінансової звітності» • 510 «Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду»	• 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» • 230 «Аудиторська документація» • 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» • 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності» • 260 (переглянутий) «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженням» • 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженням, та управлінському персоналу» • 300 «Планування аудиту фінансової звітності» • 315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення» • 320 Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту • 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»	• 230 «Аудиторська документація» • 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» • 402 «Положення щодо аудиту суб'єкта господарювання, що користується послугами організації, що надає послуги» • 500 «Аудиторські докази» • 501 «Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів» • 505 «Зовнішні підтвердження» • 520 «Аналітичні процедури» • 530 «Аудиторська вибірка» • 540 (переглянутий) «Аудит облікових оцінок та пов'язані з ними розкриття інформації» • 550 «Пов'язані сторони» • 600 «Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)»	• 220 (переглянутий) «Управління якістю аудиту фінансової звітності» • 230 «Аудиторська документація» • 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту» • 520 «Аналітичні процедури» • 560 «Події після звітного періоду» • 570 (переглянутий) «Безперервність діяльності» • 580 «Письмові заповнення»	• 260 (переглянутий) «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями» • 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» • 705 (переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» • 706 (переглянутий) «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора» • 720 (переглянутий) – Відповідальність аудитора щодо іншої інформації

• 505 «Зовнішні підтвердження» • 520 «Аналітичні процедури» • 600 «Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)» • 610 (переглянутий в 2013 р.) «Використання роботи внутрішніх аудиторів»	• 610 (переглянутий) «Використання роботи внутрішніх аудиторів» • 620 «Використання роботи експерта аудитора» • 710 «Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»		
--	---	--	--

На практиці виконання завдань щодо аудиту звітності (зокрема, середніх та малих підприємств) етапи «Перегляд» і «Звітуння» об'єднують в один етап, що запропоновано в даному посібнику.

Коротко про мету та виконання Компанією поставлених цілей на кожному з етапів аудиту фінансової звітності.

Попередні дії щодо завдання

На цьому етапі формуються робочі документи Компанії за результатами: вивчення питань прийняття клієнта, зокрема, узгодження умов завдання у письмовій формі; перегляд аспектів управління якістю аудиту та ресурсне забезпечення щодо дотримання внутрішніх регламентів Компанії з питань СУЯ (включаючи перегляд компетентності команди, дотримання етичних вимог, незалежності); попередня оцінка безперервності господарської діяльності, дієвості управлінського персоналу, достатності часу для виконання завдання; забезпечення процедур управління якістю та ін.

Завдання, які за результатами вивчення є попередніми оцінками звітних даних та менеджменту щодо їх підготовки, альтернативні питання при формуванні висновків в робочих документах аудитора наведені в табл. 1 Додатка В.

Планування

Ключовими компонентами планування є:

- ідентифікація обсягу завдання: оцінка середовища операційної діяльності клієнта на засадах ризикоорієнтованого підходу, оцінка інших цілей планування аудиту; визначення користувачів фінансової звітності і місцезнаходження клієнта;

- розробка: стратегії аудиту, беручи до уваги обсяг завдання; нормативно – регуляторного середовища, у якому діє підприємство-замовник; ідентифікація конкретних проблем підприємства, включаючи залежність від роботи внутрішнього аудиту; ідентифікація ризиків аудиту (властивого ризику, ризику, пов'язаного з невідповідністю функціонування внутрішнього контролю, ризику не виявлення помилок та переключень); формування цілей звітності (аудитора), терміну аудиту і характеру потрібних обговорень;

- попереднє формування: рівнів суттєвості; попередній перегляд ризиків, включаючи ризик шахрайства; попередній перегляд внутрішнього контролю, включаючи середовище контролю і процес, прийнятий підприємством для ідентифікації, виміру, моніторингу і контролю ризиків;

- розробка: загального плану аудиту (характеру, термінів і обсягу аудиторських процедур, які потрібно виконати для того, щоб знизити ризик аудиту до прийнятно низького рівня); розробка тестів, які потрібно виконати; процедур на рівні тверджень; розробка програми аудиту;

- оцінка характеру і обсягу ресурсів, необхідних для виконання аудиту.

Окремі завдання на етапі планування, що вимагають виважених доказів та відповідних висновків в Робочих документах аудитора, наведені в табл. 2 додатка Д.

Виконання

Серед ключових компонентів на етапі виконання можна відзначити:

1. проведення тестування засобів контролю і основних тестів щодо чинних угод і залишків на рахунках, включаючи основні аналітичні процедури для отримання достатніх належних аудиторських доказів, на яких базується обґрунтування думки аудитора;
2. оцінка значних припущень, використаних у оцінці справедливої вартості (щоб визначити обґрунтованість використаної основи і розкриття інформації);
3. розкриття оцінки ризиків: аудиту (властивого ризику; ризику, пов'язаного з невідповідністю функціонування внутрішнього контролю; ризику не виявлення помилок та перекручень); фінансового моніторингу (замовника, аудиторської компанії); системи контролю якості аудиторської компанії;
4. ідентифікація пов'язаних сторін, бенефіціарів та отримання достатніх аудиторських доказів розкриття угод із переліченими суб'єктами;
5. документування характеру, термінів і обсягу виконаних аудиторських процедур, наслідків і висновків, отриманих за результатами їх проведення.

Обсяг і терміни тестів повинні мати «прив'язку» до конкретного завдання. Контроль за дотриманням СУЯ на цьому етапі (як і протягом виконання завдання) здійснюється ключовим партнером\партнером (з відповідним рівнем компетенції, досвідом проведення аудиту).

Окремі завдання на етапі виконання, що вимагають виважених доказів та відповідних висновків в Робочих документах аудитора, наведені в табл. 3 додатка Д.

Завершення, перегляд. Звітвання

Процедури перегляду і завершення фокусуються на твердженні: відповідні докази є достатніми для того, щоб розкрити та обґрунтувати думку аудитора. Це включає забезпечення того, що:

1. Усі спірні питання були вирішені.
2. Консультації щодо складних, суперечливих питань задокументовані, адекватно вирішені, висновки з них – реалізовані.
3. Аналітичні процедури виконані для того, щоб зробити висновок на основі думки аудитора щодо того, чи фінансова звітність у цілому відповідає знанням бізнесу.
4. Якщо інші доречні докази не можуть бути отримані, письмові заяви управлінського персоналу мають розкривати управлінське бачення щодо зазначених питань, суттєвих відносно фінансової звітності.
5. Перегляд подій і умов (що можуть існувати), які поодиночі або у сукупності формують сумніви щодо можливості підприємства продовжувати свою діяльність, виконаний.
6. Наявність доказів, які врахувала команда із завдання та підтвердила, що концептуальна основа фінансової звітності підприємства є прийнятною.

7. Ключовий партнер з завдання переглянув файл аудиту і задоволений тим, що достатні належні аудиторські докази були отримані для того, щоб підкріпити зроблені на основі думки аудитора висновки.

8. Застосовані достатні та відповідні процедури для ідентифікації наступних подій до дати аудиторського звіту і забезпечення відповідного опрацювання всіх деталей, які потребують виправлення, або розкриття у фінансовій звітності.

9. Обґрунтовано думку щодо управління ризиками: аудиту, фінансового моніторингу, внутрішнього контролю/аудиту, якості виконання завдання в цілому. З результатами ознайомлено керівництво Замовника, користувачі Звіту аудитора.

10. Перегляд дотримання внутрішніх Положень СУЯ в рамках завдання зроблених, всі питання, що впливають, розглянуті, розкриті.

У кінці зазначені цілі аудиту, яких було досягнуто.

Завдання на етапі завершення, що вимагають виважених доказів та відповідних висновків на основі розкриття думки аудитора в Робочих документах аудитора, наведено в табл.4 додатка Д.

Більш детально організація діяльності аудиторів, регламенти їх командної роботи розкрито в розділі 3 посібника

1.2. Аудит фінансової звітності

1.2.1. Обов'язковий аудит: методика та організація

Метою обов'язкового аудиту є надання впевненості зацікавленим сторонам (акціонерам, учасникам, регуляторам, громадськості), що фінансова звітність суб'єкта господарської діяльності є достовірною та точною.

Висновки обов'язкового аудиту на основі думки аудитора документуються в Звіті незалежного аудитора, що надається визначеним в Звіті зацікавленим сторонам.

Основні відмінності між обов'язковим і необов'язковим аудитом включають (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Основні відмінності між обов'язковим і не обов'язковим аудитом фінансової звітності

№ з\п	Критерій співставлення	Обов'язковий аудит	Необов'язковий аудит
1	2	3	4
1	Правова вимога	аудити є обов'язковими для визначених державною суб'єктів господарювання	є не обов'язковими для суб'єктів господарської діяльності, ініціюють керівництвом, виконавчим органом управління тощо
2	Мета аудиту (МСА 200, п.3)	підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності через висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансового звітування	
3	Цілі	-підтвердження: дотримання законів і нормативних актів з питань організації обліково – звітних процесів, безперервної діяльності; -оцінка ризиків аудиту, фінансового моніторингу, СУЯ	-підтвердження дотримання законів і нормативних актів з питань організації обліку та звітності, безперервності діяльності; -оцінка: ризиків аудиту, безперервності діяльності; -за ініціативою замовника розкриття: ефективності, рентабельності операційної діяльності та інших показників\напрямків господарювання

4	Предмет	річна фінансова звітність загального призначення (повний пакет)	фінансова звітність загального призначення (повний пакет), Фінансова звітність спеціального призначення
5	Звітність за результатами проведення	Звіт аудитора (МСА 700)	-Звіт аудитора (МСА 700); -залежно від завдань аудиту, альтернативно, можуть бути звіти за результатами аудиту спеціальної фінансової звітності
6	Незалежність аудитора	залучення зовнішніх аудиторів\експертів, які є незалежними від Замовника	залучення зовнішніх аудиторів, що є незалежними від замовника, а також, альтернативно, внутрішніх аудиторів, експертів, фахівців, консультантів
7	Частота	щорічно	аудити можуть проводитися в будь-який час, за будь-який період (на розсуд Замовника)

Обов'язковий аудит має переваги, а саме:

- проходячи обов'язковий аудит, підприємство-замовник забезпечує відповідність вимогам законодавства, підтримуючи прозорість своєї фінансової звітності;
- аудиторський Звіт, створений за результатами обов'язкового аудиту, дає гарантії інвесторам і зацікавленим сторонам щодо точності та надійності фінансової звітності;
- щорічні обов'язкові аудити можуть допомогти виявити та\або попередити шахрайство, порушення в системі організації бізнесу;
- сприяють у виявленні та зменшенні фінансових ризиків, зберігаючи активи та репутацію підприємства та ін.

Загальну послідовність проведення обов'язкового \ініціативного аудиту фінансової звітності можна узагальнити в наступних етапах:

1. Проведення етапу ознайомлення із замовником (*попередній етап*): Наказ керівника Компанії на створення робочої групи для проведення ознайомлення (затвердження виконавців, періоду для здійснення аудиторських процедур), підготовка відповідних робочих документів на даному етапі.

2. Заключення Договору на проведення аудиту.

3. Наказ керівника Компанії на створення робочої групи для проведення аудиту фінансової звітності (затвердження виконавців, періоду для здійснення аудиторських процедур в розрізі кожного з етапів), підготовка робочих документів *на етапах планування, виконання*.

4. Виконання аудиторських процедур на етапах *завершення, перегляду*. Передача Замовнику попередньо узгодженого Звіту незалежного аудитора (звітування).

Звіт аудитора за результатами аудиту фінансової звітності

Міжнародний стандарт аудиту 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» регламентує наступний підхід до визначення думки аудитора (п. 16, 17 МСА 700) [25]: аудитор повинен висловити **немодифіковану думку**, якщо він доходить висновку, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Якщо аудитор доходить висновку, що: виходячи з отриманих аудиторських доказів, фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення; не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для того, щоб зробити висновок, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень – аудитор повинен

висловити **модифіковану думку** в звіті аудитора відповідно до МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» [30].

Для модифікації думки аудитора МСА 705 (переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» *передбачає три варіанти*, а саме: думка із застереженням, негативна думка і відмова від висловлення думки. Зауважимо: найчастіше на практиці аудиторі обґрунтовують «модифіковану думку із застереженням» [30] (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Визначення типу модифікації думки аудитора

Характер питання/Тип модифікованої думки		Думка із застереженням	Негативна думка	Відмова від висловлення думки
Аудитор отримав прийнятні та достатні докази та доходить висновку, що взяті окремо або в сукупності викривлення щодо фінансової звітності є:	суттєвими, проте не всеохоплюючими	v		
	одночасно і суттєвими і всеохоплюючими		v	
Аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для обґрунтування думки, проте доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути	суттєвим, проте не всеохоплюючим	v		
	одночасно і суттєвим і всеохоплюючим			v

*узагальнено на основі [https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/10/2_%D0%9C%D0%A1%D0%90-700-%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82-%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D0%BE%D1%80%D0%B0.pdf]

Всебічних підходів в питаннях обґрунтування має прийнята підприємством **концептуальна основа звітності** – опис цілей та концепції фінансової звітності (більш детально розкрито розуміння та методика концептуальної основи в р. 2.1 даного посібника).

Якщо *концептуальна основа фінансового звітування є концептуальною основою достовірного подання* (у випадку фінансової звітності загального призначення), думка полягає в тому, чи подана достовірно фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах надає правдиву та неупереджену інформацію.

Якщо *концептуальна основа фінансового звітування є концептуальною основою дотримання вимог*, необхідно є думка стосовно того, чи складена суб'єктом фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах дотримується обраної концептуальної основи.

МСА 700 розглядає відповідальність аудитора за формування думки щодо фінансової звітності та застосовується як до повного пакета фінансової звітності загального призначення, так і для завдань з аудиту, до яких застосовується МСА 800 «Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» [27], або МСА 805 «Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту» [29]. Деталізація Звіту залежить від ситуації та відповідних регуляторів як на зовнішньому, так і на внутрішньому рівнях.

Думка аудитора щодо фінансової звітності формується за результатами визначення: чи отримав він обґрунтовану впевненість в питаннях відсутності у фінансовій звітності в цілому суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки. При цьому, аудитор повинен взяти до уваги:

1. висновок аудитора на основі його думки щодо того, чи були отримані прийнятні

аудиторські докази в достатньому обсязі, як цього вимагає МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»;

2. висновок аудитора стосовно суттєвості не виправлених викривлень (окремо або в сукупності), як цього вимагає МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту»;

3. результати оцінювання фінансової звітності, яке вимагають параграфи 12–15 МСА 700 (переглянутий).

МСА 700 вимагає застосувати конкретні заголовки у звіті аудитора, тим більш, коли елементи звіту наведені аудитором не у запропонованому МСА порядку. Послідовність у звіті аудитора допомагає користувачам зрозуміти та ідентифікувати незвичайні обставини, якщо вони виникають.

Керуючись МСА 700, наведемо наступну послідовність (структуру) підготовки Звіту аудитора:

Звіт незалежного аудитора (параграфи А20)

Адресат (п. 22)

Думка (п. 24): вказувати суб'єкт господарювання, фінансова звітність якого підлягала аудиту; зазначати, що фінансова звітність підлягала аудиту; вказувати назву кожного фінансового звіту, що входить до складу фінансової звітності; робити посилання на примітки до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик; вказувати дату або період, за який складено кожен фінансовий звіт, що входить до складу пакету фінансової звітності (див. параграфи А22–А23).

Якщо висловлюється немодифікована думка щодо фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи дотримання вимог, думка аудитора повинна зазначати, що «фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансового звітування» (п. 26, параграфи А26–А31).

Основа для думки. Зазначається, що аудит було проведено у відповідності до МСА (пар. А33); міститься посилання на той розділ в звіті аудитора, де викладено відповідальність аудитора відповідно до МСА; міститься твердження, що аудитор є незалежним від суб'єкта господарювання відповідно до застосованих до аудиту етичних вимог, аудитор виконав інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Таке твердження повинно зазначити юрисдикцію, звідки походять відповідні етичні вимоги або містити посилання на Кодекс етики професійних бухгалтерів (пар. А34–А39); стверджується, що аудитор вважає - отримані ним аудиторські докази є достатніми та прийнятними для використання їх як основи для висловлення думки аудитора.

Безперервність діяльності. Фінансова звітність складається на основі припущення, що суб'єкт господарювання є діючим на безперервній основі та продовжуватиме свою діяльність в ближчому майбутньому. Фінансова звітність *загального призначення* складається з використанням припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку, крім випадків, якщо управлінський персонал або планує ліквідувати суб'єкт господарювання чи припинити діяльність, або не має інших реальних альтернатив цьому.

Фінансова звітність *спеціального призначення* може складатися або не складатися відповідно до концептуальної основи фінансового звітування, для якої припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку є доречним. Якщо використання припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку є прийнятним, активи та зобов'язання відображаються в бухгалтерському обліку, виходячи з того, що суб'єкт господарювання зможе реалізувати свої активи та погасити зобов'язання за звичайного перебігу господарської діяльності (пар. А2, МСА 570 «Безперервність діяльності» [39]).

Серед подій та/або умов, що окремо або в сукупності можуть поставити під значний

сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі: фінансові (перевищення зобов'язань над активами або перевищення поточних зобов'язань над поточними активами, ознаки скасування фінансової підтримки кредиторами та ін.), операційні (наміри управлінського персоналу ліквідувати суб'єкт, втрата основного ринку, труднощі з робочою силою тощо), інше (недотримання вимог до рівня капіталу або інших законодавчих чи нормативних вимог, незавершені судові або регуляторні провадження проти суб'єкта тощо).

Ключові питання аудиту. В описі кожного ключового питання аудиту має бути пояснення, чому аудитор вважає це питання одним із значущих для аудиту та як воно розглядалося під час аудиту. Посилання на будь-які пов'язані розкриття надають визначеним користувачам змогу краще зрозуміти, як управлінський персонал розглядав це питання під час складання фінансової звітності. Ступінь розкриття управлінським персоналом конкретних аспектів або чинників того, як питання впливає на фінансову звітність поточного періоду, може допомогти аудитору у виділенні конкретних аспектів попереднього розгляду питання під час аудиту (що допоможе визначеним користувачам зрозуміти, чому воно є ключовим питанням аудиту). Визначення ключових питань аудиту можуть виявитись корисними для аудитора під час розгляду цих питань та розкриття їх викласти в звіті аудитора. (МСА 701 (переглянутий) «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора», пар. A40–A42 [25]).

Інші питання. Інша інформація може містити суми чи інші положення, які мають бути: такими самими; підсумовувати або більш деталізувати суми чи інші позиції у фінансовій звітності. Приклади таких показників чи інших положень можуть містити: таблиці, діаграми або графіки, що містять витяги з фінансової звітності; розкриття інформації з більшою деталізацією залишку чи рахунку, поданого в фінансовій звітності. Відбір показників чи інших положень для порівняння є питанням професійного судження, чинники, доречні для такого судження, охоплюють суттєвість показника,

Сюди може бути віднесений відносний розмір показника в порівнянні зі статтями, положеннями фінансової звітності або іншої інформації, з якою вони пов'язані (МСА 720 (переглянутий) «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації», пар. A25–27 [28]).

Відповідальність за фінансову звітність. Використовується термін, прийнятний у контексті правової системи конкретної юрисдикції (як варіант, може бути посилання на тих, кого наділено найвищими повноваженнями) (див. параграф A44).

Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність (параграфи A45–A48), а саме за: складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування; таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначить потрібною для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки; оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі; доречності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку та відповідності розкриття питань, що стосуються безперервності діяльності. Пояснення відповідальності управлінського персоналу за таку оцінку повинно містити опис, якщо використання припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку є прийнятним (див. параграф A48). Необхідно зазначити тих, хто несе відповідальність за нагляд за процесом фінансового звітування (пар. A49).

Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності. Вказати, що цілями аудитора є отримання обґрунтованої впевненості, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки та складання звіту аудитора, що містить думку аудитора; вказати, що хоча обґрунтована впевненість означає високий рівень впевненості, це не є гарантією, що аудит, проведений відповідно до МСА,

завжди дає змогу виявити суттєве викривлення, якщо таке існує; зазначити, що викривлення можуть бути наслідком шахрайства або помилки (з поясненнями, що вони вважаються суттєвими, якщо, взяті окремо або в сукупності, можуть впливати на економічні рішення користувачів, прийняті на основі цієї фінансової звітності, містити визначення чи опис суттєвості відповідно до застосованої концептуальної основи фінансового звітування) (пар. A52); вказати, що аудитор повідомляє тим, кого наділено найвищими повноваженнями, крім інших питань, інформацію про запланований обсяг і час проведення аудиту та значні аудиторські результати, виявлені під час аудиту, включаючи будь-які значні недоліки заходів внутрішнього контролю, виявлені аудитором під час аудиту та ін. (п.п. 39–42).

Інша відповідальність щодо звітування. Якщо в звіті аудитора щодо фінансової звітності аудитор розкриває іншу відповідальність щодо звітування, яка є додатковою до вимог відповідальності аудитора відповідно до МСА, він повинен розкрити таку додаткову відповідальність в окремому розділі звіту аудитора під заголовком «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів», або в інший спосіб, який би відповідав змісту розділу (крім випадків, якщо ця інша відповідальність стосується тих самих питань, як і відповідальність згідно із МСА (п. 3, пар. A58–A60).

Повне ім'я партнера із завдання

Підпис аудитора

Адреса аудитора

Дата звіту аудитора

Для модифікації думки аудитора МСА 705 (переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» *передбачає три варіанти*, а саме: думка із застереженням, негативна думка і відмова від висловлення думки. Зауважимо: найчастіше на практиці аудиторі обґрунтовують «модифіковану думку із застереженням» [30] (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Визначення типу модифікації думки аудитора

Характер питання/Тип модифікованої думки		Думка із застереженням	Негативна думка	Відмова від висловлення думки
Аудитор отримав прийнятні та достатні докази та доходить висновку, що взяті окремо або в сукупності викривлення щодо фінансової звітності є:	суттєвими, проте не всеохоплюючими	v		
	одночасно і суттєвими і всеохоплюючими		v	
Аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для обґрунтування думки, проте доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути	суттєвим, проте не всеохоплюючим	v		
	одночасно і суттєвим і всеохоплюючим			v

*узагальнено на основі [https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/10/2_%D0%9C%D0%A1%D0%90-700-%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82-%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D0%BE%D1%80%D0%B0.pdf]

У більшості випадків модифікація думки є наслідком виявлених у процесі аудиту викривлень. МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту» пропонує розрізняти [31]:

- фактичні викривлення – це викривлення, щодо яких немає ніяких сумнівів;
- викривлення внаслідок судження – різниці, що виникають внаслідок судження управлінського персоналу, включаючи ті, що стосуються визнання, вимірювання, подання та розкриття інформації у фінансовій звітності (у т.ч., вибір та застосування облікової

політики), яку аудитор вважає необґрунтованою або неналежною;

- викривлення внаслідок прогнозу — це *найкраща можлива для аудитора оцінка викривлень у генеральних сукупностях включно з прогнозом викривлень, виявлених в аудиторських вибірках, на всі генеральні сукупності, з яких була взята вибірка*. Поради щодо визначення викривлень внаслідок прогнозу та оцінки результатів надано в МСА 530 [32].

У разі тестів деталей прогнозоване викривлення разом з аномальним викривленням (якщо таке наявне), є *кращою попередньою оцінкою* викривлення в генеральній сукупності. Якщо прогнозоване викривлення разом із аномальним викривленням перевищують допустиме викривлення, вибірка не надає достатніх підстав для висновків щодо генеральної сукупності, яка тестувалася. Чим ближче сумарно прогнозоване викривлення разом із аномальним викривленням до допустимого викривлення – тим більша вірогідність того, що дійсне викривлення в генеральній сукупності може перевищити допустиме. Якщо прогнозоване викривлення перевищує очікуване аудитором викривлення, аудитор може дійти висновку про існування неприйнятної ризику вибірки (пар. А 22–24, МСА530).

1.2.2. Ініціативний аудит: методика та організація

Для динамічного розвитку свого бізнесу необхідно мати чітке розуміння фінансової ситуації, що уможливають результати ініціативного аудиту. Ініціативний аудит, ініційований керівництвом (власниками, засновниками), сприяє мінімізації фінансових, податкових та господарських ризиків, дозволяє виявити та виправити потенційні помилки в обліку, тим самим уникнути можливих санкцій, тим самим, виступає не лише як механізм виявлення та виправлення помилок, але й як стратегічний інструмент збалансованого розвитку господарської діяльності.

Послуга ініціативного аудиту, на відміну від *обов'язкового аудиту, здійснюється без примусу з боку законодавства, відтак – без обов'язкового оприлюднення Звіту аудитора на офіційному сайті підприємства – замовника*. Обираючи ініціативний аудит, власник має право обрати конкретний період діяльності свого підприємства для аналізу, вказати на конкретні аспекти фінансового та податкового обліку для оцінки аудитором, оскільки замовник має повну свободу у визначенні обсягу та деталей аудиту.

Необов'язковий аудит – аудит за ініціативи суб'єкта господарювання регламентується: МСА 800 (переглянутий) «Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» [27], МСА 805 «Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту» [29], МСА 810 «Завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності» [33] на умовах беззаперечного дотримання інших стандартів міжнародного аудиту. *Якщо МСА 800 складений у контексті повного комплексу фінансової звітності, підготовленої відповідно до концептуальної основи спеціального призначення, то МСА 805 (переглянутий) розглядає особливі положення щодо аудиту окремого фінансового звіту \ окремого елемента, рахунку або статті фінансового звіту.*

Підсумком ініціативного аудиту є впевненість в тому, що Замовник після проведення ініціативної аудиторської перевірки і виправлення виявлених в ході аудиту істотних недоліків зможе успішно проходити податкові перевірки.

Ініціативний аудит замовляється досить часто, до прикладу: якщо є пряма вказівка на проведення аудиту в установчих документах; за запитом власника, виконавчого органу управління підприємством або потенційного інвестора, який хоче отримати підтвердження достовірності фінансової звітності; при зміні керівника підприємства, що перевіряється; при зміні основного складу бухгалтерії або головного бухгалтера; при придбанні готового бізнесу; при реорганізації підприємства (поділ, злиття і т.д.); на вимогу банку для

отримання кредиту; відповідно до умов за участю в тендері на укладення держконтрактів; при невпевненості бухгалтерії підприємства в правильності ведення бухгалтерського обліку, складання бухгалтерської та податкової звітності та ін.

На практиці проведення *ініціативного аудиту фінансової звітності* може бути:

- ініційоване власником \ керівником, виконавчим органом управління підприємством щодо фінансової звітності загального призначення (базові регулятори – МСА700, МСА705 та ін.);

- ініційоване власником \ керівником, виконавчим органом управління підприємством на основі фінансової звітності спеціального призначення (базові регулятори – МСА800, МСА805, МСА810 та ін.) ;

Для переконання у розумінні аудитором характеру аудиту, ініційованого замовником, варто погоджувати із Замовником низку методологічних питань (табл. 1.4)

Таблиця 1.4

Альтернативна анкета на предмет погодження концептуальної основи ініціативного аудиту із Замовником

№ з/п	Питання, що є предметом ініціативного аудиту	На основі фінансової звітності	
		загального призначення	спеціального призначення
1.	Предмет ініціативного аудиту - підтвердження /розкриття показників:		
	фінансово-економічних тенденцій розвитку \ питань \ напрямків діяльності		v
	окремих форм фінансової звітності		v
	повного пакету фінансової звітності	v	v
2.	Мета ініціативного аудиту:		
	надання впевненості зацікавленим сторонам, що фінансова звітність суб'єкта є достовірною та точною	v	v
	Розкриття та обґрунтування думки аудитора щодо окремих завдань\тенденцій\оцінок, висловлених Замовником, наприклад:		
	показників безперервної діяльності	v	v
	розкриття рентабельності операційної діяльності (зокрема, за операціями ЗЕД)		v
	підтвердження платоспроможності \ліквідності (на вимогу банку)		v
	оцінка ресурсного забезпечення (реорганізація господарської діяльності)		v
	розкриття основних техніко – економічних показників (участь в грантових проектах/регіональних конкурсах) та ін.		v
3.	Звіт аудитора буде оприлюднено		
	в порядку, визначеному на законодавчому рівні	v	
	відповідно до вимог користувача /Замовника ініціативного аудиту		v

4.	<i>Замовником передбачено розкриття аналітичної інформації за показниками :</i>		
	повного комплексу фінансової звітності	v	v
	повного комплексу фінансової звітності з додатковими таблицями та інформацією (ініційовані Замовником)		v
	управлінського аналізу окремих форм фінансової звітності		v
	окремих показників Звіту аудитора, попередньо визначених та обґрунтованих користувачами/Замовником		v
5.	Питання, що розкриваються в Звіті аудитора, регламентовані МСА:		
	МСА 700, 705	v	v
	МСА 800 (переглянутий) «Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення»		v
	МСА 805 «Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту».		v
	МСА 810 (переглянутий) «Завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності»		v

Питання ідентифікації ініціативного аудиту потребують уваги як з боку замовника аудиту, так і аудиторів безпосередньо. В додатку 9 узагальнено інформацію стосовно окремих висновків (думок аудитора), озвучених аудитором на вебінарах, конференціях з альтернативними пропозиціями авторів посібника.

Досить часто виникає необхідність підготувати аудитором та оприлюднити незалежну думку щодо **узагальненої фінансової звітності підприємства** (summary financial statements) – історичної фінансової інформації, отриманої з фінансової звітності, що містить менше детальних даних порівняно із стандартизованою фінансовою звітністю, але забезпечує структуроване відображення, що узгоджується з інформацією у фінансовій звітності про економічні ресурси суб'єкта господарювання, або його зобов'язання у певний момент часу, про зміни в цих показниках за певний проміжок часу (МСА 810 «Завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності», п. 4) [33].

Узагальнена фінансова звітність готується з річною бухгалтерською звітністю з метою інформування окремих користувачів, яких цікавлять лише певні (на їх думку, найбільш пріоритетні) показники діяльності та фінансового стану підприємства. Вона, зазвичай, менше деталізована, ніж річна фінансова звітність по одній, окремо взятій юридичній особі, може не містити всіх передбачених законодавством форм фінансової звітності, що, як правило, підтверджуються аудитором. Важливо пам'ятати, що така *термінологія*, як: *«представлена об'єктивно в усіх відношеннях»*, *«представлена неупереджено»* не повинні використовуватися аудитором при обґрунтуванні ним думки стосовно узагальненої фінансової звітності.

Узагальнена фінансова звітність може не містити всіх передбачених законодавством форм фінансової звітності, що, як правило, підтверджуються аудитором. Тому словосполучення *«представлена об'єктивно в усіх відношеннях»* і *«представлена неупереджено»* не застосовуються аудитором при формуванні думки про узагальнену фінансову звітність.

У разі модифікованої думки із застереженням як про річну звітність, так і про узагальнену фінансову звітність підприємства, в *аудиторському звіті* має бути вказано, що узагальнений фінансовий звіт відповідає повному річному фінансовому звітові, однак

стосовно останнього був виданий Звіт з позитивною «думкою із застереженням» (розкривається характер зауважень) [69].

Необов'язкові аудити можуть підвищити довіру зацікавлених сторін, таких як кредитори, постачальники та клієнти. Завдяки тому, що необов'язкові аудити не є юридичною вимогою, не мають основою ціллю розкриття «підтвердження відповідності» обліково - звітному законодавству (чинним нормам НПСБО, МСБО, МСФЗ), їх можна адаптувати до вимог бізнесу, тому Звіт за результатами ініціативного аудиту максимально розкриває резерви для управління.

Крім основної мети, ініціативний аудит також може виконувати додаткові завдання: інвентаризацію активів компанії, перевірку надійності бізнес-партнерів, перевірку справедливої вартості активів тощо. Такого характеру *ініціативний аудит спирається на фінансову звітність спеціального призначення, оскільки одним із пріоритетних завдань є висловлення думки щодо інформації тематичного спрямування.*

При проведенні тематичного аудиту думка аудитора за результатами тематичного аудиту складається за довільною формою, але він повинен включати в себе основні елементи, наведені вище в МСА 700. Крім того, зазначається:

- параграф, де описується характер тематичної перевірки, яка проводилася;
- інформація про правила чи практику, що використовувалися під час перевірки;
- опис роботи, зробленої аудитором, зокрема, що стосується завдання ініціативного аудиту;

Аудитор має впевнитись, чи відповідають умови договору про проведення тематичної перевірки спеціальним вимогам користувача або замовника аудиторських послуг. У своєму висновку аудитор може посилається на примітки до фінансової звітності підприємства, що відображають розуміння клієнтом основних умов договорів.

Хто проводить ініціативний аудит? Таку перевірку може проводити тільки *аудиторська фірма, або аудитор, зареєстрований як суб'єкт підприємницької діяльності, які зареєстровані в Реєстрі суб'єктів аудиторської діяльності.* Для проведення ініціативного аудиту або виконання завдань за узгодженими аудиторськими процедурами не існує обов'язкової вимоги про наявність у аудиторської Компанії чинного Свідоцтва про відповідність системи контролю якості.

Аудит окремих частин фінансової звітності

Аудитора можуть попросити розкрити думку щодо однієї або кількох позицій фінансової звітності підприємства, наприклад: про стан дебіторської заборгованості, наявність матеріальних ресурсів, правильність нарахування преміальних винагород співробітникам або правильність розрахунку податків тощо. Такі послуги можуть проводитися *окремо або як частина аудиторської перевірки фінансової звітності підприємства.* Аудитор дає висновок тільки про те, чи підготовлений цей компонент фінансової звітності відповідно до прийнятої на початку року системи обліку на підприємстві.

Багато елементів фінансової звітності підприємства пов'язані між собою, до прикладу: «доходи від реалізації продукції, робіт, послуг», з одного боку, і «розрахунки з покупцями» – з іншого тощо. Визначаючи масштаб процедур перевірки, аудитор повинен проаналізувати ті статті фінансової звітності підприємства, котрі пов'язані між собою, суттєво впливають на інформацію, що впливає на думку. Важливо: у разі дослідження окремих компонентів фінансової звітності аудитор повинен обґрунтувати розмір їх суттєвості стосовно всієї звітності з метою запобігти ситуації, коли користувач Звіту не сприйняв висловлену думку як таку, що стосується фінансової звітності підприємства в цілому.

У випадку складання висновку на основі розкриття негативної думки, або відмови від неї може зробити висновок про окрему позицію фінансової звітності підприємства, що відрізняється від негативної тільки в тому разі, якщо така окрема позиція не складає суттєву предмета аудиту.

У випадку, коли завданням є підтвердження фінансової звітності, підготовленої у відповідності з іншими принципами обліку, аудитор повинен визначити, чи в змозі користувач або замовник фінансової звітності підприємства та аудиторського висновку зі спеціальних питань зрозуміти з назви або з приміток до неї, що вона підготовлена згідно із спеціальними вимогами замовника. Якщо у назві такої фінансової звітності або у тексті немає відповідних посилань і вказівок, то аудитор повинен зробити відповідні доповнення до вже підготовленого висновку.

Регуляторна база аудиту фінансової звітності спеціального призначення

Мета аудитора, при застосуванні при проведенні аудиту фінансової звітності, підготовленої відповідно до структури спеціального призначення, полягає в рішенні належним чином особливих міркувань, які мають відношення до: ухвалення участі у завданні; планування та виконання цього завдання; формування думки і подання звіту про фінансову звітність.

Структура спеціального призначення відрізняється від структур загального призначення в тому, що вона не призначена для задоволення визначених замовниками та передбачених в Договорі на проведення ініціативного аудиту інформаційних потреб користувачів.

Приклади структур спеціального призначення включають в себе, зокрема: податкову базу бухгалтерського обліку; основи грошових доходів і видачу готівки; фінансові положення звітності, встановлені регулятором та ін.

Насамперед, аудитор повинен визначити *прийнятність основи подання фінансової звітності*, що полягає в її відповідності, насамперед, регламентам МСА 800, МСА 810 в питаннях:

- 1) мети – кінцевого завдання аудиторських процедур, передбачених етапами виконання ініціативного аудиту;
- 2) замовників (користувачів) аудиторських послуг, прийнятності та зрозумілості поставленого ними перед аудиторами завдання;
- 3) системи управління господарською діяльністю, що уможливорює формування фінансової звітності, прийнятної в даних обставинах.

Аудитору необхідно урахувати вимоги кожного МСА, який має відношення до ініціативного аудиту, розглянути, як застосовувати ці вимоги з метою особливого призначення фінансової звітності. Якщо фінансова звітність, що є предметом ініціативного аудиту, підготовлена відповідно до положень договору, аудитор повинен *отримати уявлення про будь-які істотні інтерпретації договору та їх вплив на:* інформацію про управлінські рішення, які мали місце в процесі підготовки фінансової звітності (в т.ч., що стосуються предметом ініціативного аудиту), дотримання в процесі підготовки звітності (що стосується предмету аудиту), затвердженої підприємством в Наказі про облікову політику концептуальної основи звітності, впливу досліджуваної діяльності на облікову оцінку активів \зобов'язань\фінансових результатів тощо.

Серед *особливостей звіту аудитора по фінансовій звітності спеціального призначення* зазначимо:

- Звіт повинен містити опис призначення: розкриття користувачів обліково-звітної інформації; посилання на пояснювальну записку до фінансової звітності спеціального призначення, яка містить зазначену інформацію;

- якщо керівництво, замовники, користувачі мають свою структуру фінансової звітності, що є предметом аудиту, Звіт має містити пояснення відповідальності керівництва за фінансову звітність, а також відповідальності за визначення того, що структура фінансової звітності, яку можна застосувати, є прийнятною в даних обставинах.

До затвердження прийняття участі для проведення аудиту єдиного фінансового звіту, конкретного елементу, рахунку або елементу фінансового звіту, аудитор повинен переконатись, чи має сенс така перевірка. Перевірка може бути неможливою, коли аудитор без відповідної кваліфікації, не займається аудитом повного комплексу фінансової звітності господарюючого суб'єкта. У таких випадках аудитор досить часто не має:

- однакового економічного та організаційного розуміння господарювання підприємства, включаючи систему внутрішнього контролю;

- аудиторських доказів щодо відповідності бухгалтерської звітності чинним принципам та якісним характеристикам, або іншої облікової інформації, що буде отримана під час аудиту повного комплексу фінансової звітності суб'єкта.

У разі аудиту конкретного елемента фінансового звіту деякі МСА вимагають проведення аудиторських процедур, які можуть специфічними в контексті предмету ініціативного аудиту (наприклад: хоча вимоги МСА 570, ймовірно, будуть актуальними у випадку аудиту графіку дебіторської заборгованості, дотримання цих вимог може бути не практичним через витрачені аудиторські ресурси).

Якщо аудитор приходить до висновку про те, що *аудит єдиного фінансового звіту або конкретного елемента фінансової звітності відповідно до МСА не може бути практично здійснений, як варіант – обговорити з керівництвом, чи може інший тип взаємодії бути більш корисним.*

Ініціативний аудит зведеної фінансової звітності

Якщо аудитору пропонується доповідати про зведену фінансову звітність, отриману від фінансової звітності, перевіреної *відповідно іншим аудитором*, то аудитор повинен розглянути питання, чи доречна така взаємодія, а саме: є гарантії прийнятності, узгоджені процедури цієї взаємодії.

Метою аудитора зведеної фінансової звітності є:

1. Визначити, чи є доцільним прийняття зобов'язань щодо повідомлення про зведену фінансову звітність.

2. Якщо зобов'язаний повідомляти про зведені фінансові звіти:

- сформулювати думку про зведені фінансові звіти, засновані на оцінці висновків із отриманих доказів;
- чітко висловити цю думку у формі письмового звіту, який також описує підстави для такої думки.

Перед тим, як прийняти зобов'язання відносно повідомлення про зведені фінансові звітності, аудитор повинен:

1. Визначити, чи є запропоновані критерії прийнятними;

2. Отримати згоду керівництва відносно того, що воно визнає і розуміє свою відповідальність:

- за підготовку зведених фінансових звітів у відповідності із існуючими критеріями;
- за те, щоб перевірені фінансові звіти були доступні для можливих користувачів зведених фінансових звітів без особливих;
- за те, щоб звіт аудитора про зведені фінансові звіти був включений в будь-якому документі, який містить зведені фінансові звіти і вказує, що аудитор повідомив про них.

3. Узгодити з керівництвом розкриття думки аудитора, яка буде використовуватись для зведеної фінансової звітності.

4. Якщо аудитор приходить до думки, що застосовані критерії є неприйнятними, або не в змозі отримати згоду керівництва, він не повинен приймати участі у повідомленні про зведені фінансові звітності (якщо цього не вимагає закон, або нормативний акт).

Якщо *Звіт аудитора про зведені фінансові звіти не вказує на те, що взаємодія була проведена відповідно до МСА*, аудитор повинен включити відповідне посилання щодо цього в умови угоди. Аудитор повинен також визначити вплив, що може бути спричинений на зобов'язання провести аудит фінансової звітності, з якого отримано зведені фінансові звіти.

Аудитор повинен виконати наступні процедури, які він може вважати необхідними, в якості основи для розкриття думки за зведеною фінансовою звітністю:

1. Оцінити, чи адекватно підсумкові фінансові звіти розкривають загальний характер і ідентифікують перевірені фінансові звіти.

2. Коли зведені фінансові звіти не супроводжуються перевіреною фінансовою звітністю, необхідно оцінити, чи описують вони чітко: хто має доступ до перевіреної фінансової звітності, де вона доступна.

3. Оцінити, чи фінальні фінансові звіти адекватно розкривають застосовані критерії.

4. Порівняти зведені фінансові звіти з відповідною інформацією в цій консолідованій фінансовій звітності, щоб визначити, чи відповідають підсумкові фінансові звіти відповідній інформації у перевірній фінансовій звітності.

5. Оцінити, чи фінансові звіти підготовлені відповідно до регуляторних актів в питаннях методології.

6. Оцінити, з урахуванням цілей зведених фінансових звітів, чи містять зведені фінансові звіти необхідну інформацію на відповідного рівня деталізації та корисності, щоб не бути оманливими в даних обставинах.

7. Оцінити, чи для можливих користувачів зведених фінансових відомостей перевірені фінансові відомості достатньо доступні для ознайомлення та розуміння (при умові, що закон або нормативний акт не передбачає, що вони не повинні бути доступні).

Якщо аудитор дійшов до висновку, що незмінна думка про зведені фінансові звіти є доречною, думка аудитора має використовувати одну з наступних фраз, якщо інше не передбачено законом або нормативними актами:

А) Зведена фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах узгоджується з перевіреною фінансовою звітністю, відповідно до застосовуваних критеріїв.

Б) Зведені фінансові звіти є справедливим підсумком перевіреної фінансової звітності, відповідно до застосовуваних критеріїв.

Якщо закон або нормативний акт передбачає формулювання висновку про зведені фінансові звітності в термінах, які відрізняються від описаних МСА 800 [27], аудитор повинен:

А) Застосувати процедури, описані в МСА 800 і будь-які додаткові процедури, необхідні для того, щоб аудитору висловити визначену думку;

Б) Оцінити, чи користувачі зведених фінансових звітів могли б неправильно зрозуміти думку аудитора про зведені фінансові звіти і, якщо так, чи може додаткова інформація в звіті аудитора за зведеними фінансовими звітами пом'якшити можливі непорозуміння.

Якщо в разі таких обставин аудитор приходить до висновку, що додаткова інформація в звіті аудитора за зведеною фінансовою звітністю не може пом'якшити можливі непорозуміння - аудитор не повинен приймати участі у завданні (якщо це не передбачено законом або нормативним актом). Завдання, проведене відповідно до такого

закону чи нормативного акту, не відповідає вимогам МСА. Відповідно, звіт аудитора про зведені фінансові звіти не вказує, що взаємодія була проведена відповідно до МСА 800.

Аудиторський звіт про зведені фінансові звіти може бути датований пізніше дати звіту аудитора про перевірену фінансову звітність. У таких випадках у звіті аудитора за зведеною фінансовою звітністю має бути зазначено: підсумкові фінансові звіти та перевірені фінансові відомості не відображають наслідків подій, що відбулися після дати здачі звіту аудитора про перевірену фінансову звітність, які можуть викликати виправлення, або додаткові розкриття у перевірній фінансовій звітності.

Аудитору може стати відомо про факти, що існували на дату складання звіту аудитора за перевіреною фінансовою звітністю, але про які *аудитору раніше не було відомо*. У таких випадках аудитор *не повинен видавати звіт аудитора про зведені фінансові звіти до розгляду* аудитором таких фактів відповідно до МСА 560 «Події після звітного періоду» [63].

1.3. Інші види аудиторських послуг

Часто під словом «аудит» замовники розуміють різні речі. В більшості, вони звертаються із запитом підтвердити щось, або провести перевірку певних питань. Аудиторам та суб'єктам аудиторської діяльності (далі – САД) слід уважно ставитися до визначення потреб клієнта, уникати при узгодженні завдання прийняття на себе відповідальності за невизначені поняття. Необхідно отримати більш докладну інформацію щодо предмету завдання, чітко прописавши це в договорі, очікуваного використання звіту, джерел інформації, господарських операцій, що будуть досліджуватись, з метою визначення характеру та обсягу роботи, яку необхідно виконати для досягнення мети завдання.

Для правильного визначення які стандарти мають бути застосовані при виконанні завдання, необхідно чітко розуміти мету, стосовно якої буде надаватись Звіт, а також необхідний рівень впевненості, що задовольнить замовника за конкретних обставин.

До прийняття завдання слід переконатись у наявності у задіяних аудиторів / виконавців завдання необхідних досвіду і знань щодо специфіки конкретної галузі, їх спроможність отримувати результати процедур у короткий час, оперативно і професійно.

Перший крок для визначення необхідних для роботи стандартів – визначення предмету завдання. У деяких випадках виникає необхідність у виконанні комплексних завдань, які передбачають різні предмети завдання, різний тип завдань.

Впевненість вимірюється в межах професійної оцінки діапазону «суб'єктивного обґрунтування» оцінки, що визначає довіру до предмету завдання, яку висловлює аудитор на основі власної оцінки достовірності інформації і відповідних документів, наданих власниками та управлінським персоналом замовника.

У загальному випадку прийнятність аудиторських доказів та підтвердної документації, обсяг процедур, виконаних аудитором, впливатимуть на тип впевненості таким чином, що це може бути:

- обґрунтована впевненість;
- обмежена впевненість;
- відсутність впевненості.

В контексті застосовних стандартів Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (PMCHAHB) (International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)) класифікація завдань залежно від рівня впевненості наступна:

Завдання з надання впевненості: завдання, в якому метою практикуючого фахівця є отримання достатніх відповідних доказів для того, щоб обґрунтувати думку для підвищення ступеня довіри визначених користувачів, інших, ніж відповідальна сторона,

щодо результату вимірювання або оцінки предмета перевірки на відповідність критеріям. Кожне завдання з надання впевненості класифікується або як завдання з надання обґрунтованої впевненості або завдання з обмеженої впевненості.

Аудит: Високий, проте не абсолютний рівень впевненості. Аудитор не надає абсолютну впевненість, оскільки цього неможливо досягнути внаслідок дії таких чинників, як необхідність у застосуванні суджень, використання тестування, властиві обмеження внутрішнього контролю та характер аудиторських доказів, які скоріше є переконливими, ніж незаперечними.

Огляд: Обмежений рівень впевненості. Обмежений рівень впевненості отримується, коли ризик завдання зменшується до рівня, прийнятного за обставин завдання, як основи для надання висновку, але цей ризик є вищим ніж у завданні з надання обґрунтованої впевненості. Поєднання характеру, часу та обсягу процедур збору доказів є принаймні достатнім для практикуючого фахівця для отримання значущого рівня впевненості.

Інші завдання: Жодна впевненість не висловлюється. Аудиторам та САД не слід посилалися на стандарти професійних послуг, що містяться в збірнику Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг РМСАНВ у звітах чи інших вихідних документах, які надаються замовникам, користувачам за результатами виконання завдань, що не входять до сфери застосування цих стандартів, аби не вводити в оману щодо надання впевненості аудитором чи САД відносно предмету завдання.

Узгоджені процедури

Потребує виважених міркувань Замовником вибір між ініціативним аудитом та\або узгодженими процедурами. Коли в компанії вже виникли серйозні проблеми (потрібне відновлення обліку, відбувається зміна головного бухгалтера, призначений новий керівник тощо) в залежності від конкретних обставин можна провести або аудиторську перевірку, або замовити так звані узгоджені аудиторські процедури, що регламентуються Міжнародним стандартом супутніх послуг (МССП) 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур» [38].

Цілями практикуючого фахівця в рамках завдання з виконання узгоджених процедур, передбачених цим МССП, є:

- (а) узгодити з стороною, що наймає, процедури, які потрібно виконати;
- (б) виконати узгоджені процедури;
- (с) повідомити інформацію про виконані процедури та пов'язані з ними результати, відповідно до вимог цього МССП.

Узгоджені процедури – одна з послуг, супутніх аудиту; перевірка, про проведення якої попередньо домовилися. Практикуючий фахівець виконує процедури, узгоджені ним та стороною, що наймає, якщо остання визнала, що виконувані процедури відповідають цілям завдання. Тематика і обсяг такої перевірки, а також характер представлення її результатів визначаються угодою сторін і можуть відрізнятися від тих, які характерні для звичайного аудиту.

Суттєві зміни після оновлення МССП 4400 вплинули та розширили сферу дії стандарту. В оновленому стандарті чітко вказано, що він охоплює як фінансові, так і нефінансові питання. У стандарті наведені приклади таких нефінансових питань, зокрема:

- повідомлення інформації про знищення підроблених / дефектних товарів в регулюючий орган;
- повідомлення інформації про процеси генерування даних для розіграшів лотереї, про які повідомляється регулюючому органу;
- повідомлення інформації про обсяги викидів парникових газів, про які

повідомляється регулюючому органу та ін.

Стандарт не зазначає, що цей перелік є вичерпним, але демонструє, що сфери дії оновленого МСПП 4400 суттєво розширилися та можуть охоплювати екологічні питання, питання взаємодії з регулюючими органами тощо.

У переглянутому стандарті термін «фактичні результати» замінено на *термін «результати»*, який визначається як *фактичні результати проведених узгоджених процедур*. Зазначається, що цей термін «результати» виключає думки або висновки в будь-якій формі, а також будь-які рекомендації. Тобто ці зміни відповідають основній концепції завдань з виконання узгоджених процедур, згідно з якою практикуючий фахівець не робить жодних висновків щодо предмету завдання та не висловлює впевненості.

Звіт про узгоджені процедури тепер повинен містити заяву про незалежність – необхідна заява залежить від того, чи повинен практикуючий фахівець відповідати визначеним вимогам незалежності з метою виконання завдання, чи ні.

З'явилася нова вимога до практикуючого фахівця застосовувати професійне судження протягом усього завдання, в тому числі при прийнятті, проведенні та звітуванні за завданням з виконання узгоджених процедур, беручи до уваги обставини, що склалися під час виконання завдання.

Упроваджені нові вимоги щодо прийняття та продовження реалізації завдання з виконання узгоджених процедур. Практикуючий фахівець повинен погодитися, або продовжити завдання з виконання узгоджених процедур тільки в тому випадку, якщо:

- сторона, що наймає, визнає, що очікувані процедури, які повинні бути виконані практикуючим фахівцем, відповідають меті завдання;
- практикуючий фахівець очікує, що зможе отримати інформацію, необхідну для реалізації завдання з виконання узгоджених процедур;
- узгоджені процедури і пов'язані з ними висновки повинні бути описані об'єктивно, із застосуванням зрозумілих термінів, що не вводять в оману і не допускають різних тлумачень;
- практикуючий фахівець не має підстав вважати, що відповідні етичні вимоги не будуть дотримані;
- якщо від практикуючого фахівця вимагається дотримання вимог незалежності, у практикуючого фахівця немає підстав вважати, що вимоги незалежності не будуть дотримані [3].

Практикуючий фахівець має розуміти мету завдання та відмовитися від завдання, якщо він дізнається про будь-які факти або обставини, що вказують на невідповідність процедур меті завдання з узгоджених процедур.

Додаткові пояснювальні матеріали в підтримку нових вимог роз'яснюють специфіку опису узгоджених процедур та отриманих результатів виконання завдання. Вони також містять інформацію про терміни, які можуть бути або не бути доречними в контексті конкретного завдання. Опис виконаних процедур при цьому є достатньо специфічним, щоб передбачуваний користувач міг чітко зрозуміти характер, обсяг виконуваних процедур, терміни їх виконання.

Переглянутий стандарт визначає терміни, які є доречними для опису виконаних узгоджених процедур, зокрема такі як: підтвердити, порівняти, погодитись, відслідкувати, перевірити, запитати, перерахувати, спостерігати.

Переглянутий стандарт також включає нові вимоги у разі використання експерта практикуючого фахівця. Нові вимоги та пояснювальні матеріали містять вказівки щодо того, як експерт може допомогти практикуючому фахівцю у виконанні завдання з виконання узгоджених процедур. Крім того, якщо робота експерта буде використовуватися у завданні, то практикуючий фахівець повинен мати можливість брати участь у роботі експерта в обсязі, достатньому для того, щоб взяти на себе відповідальність

за результати, включені до звіту про узгоджені процедури.

Новий МСПП 4400 передбачає підвищену прозорість до звіту про узгоджені процедури. На відміну від попередньої редакції стандарту МСБО 4400 (переглянутий) не вимагає від аудитора включати заяву про те, що звіт обмежується тими сторонами, які погодилися на виконання процедур. Таке обмеження тепер ґрунтується на розсуді практикуючого фахівця. Нові пояснювальні матеріали допомагають практикуючому фахівцю ухвалити рішення щодо обмеження використання, або розповсюдження звіту про узгоджені процедури.

За результатами проведення погоджених процедур аудитор не виражає думки по предмету перевірки, а звіт містить фактичні дані за підсумками проведених узгоджених процедур, відтак – звіт допомагає керівництву самостійно робити висновки про стан бухгалтерського обліку, податкової звітності, своєчасно вжити відповідних заходів щодо зниження ризиків.

Узгоджені процедури можуть бути затребувані якщо, наприклад, з'явилися нестандартні господарські операції, в зв'язку з чим потрібна експертиза договорів з контрагентами, оцінка податкових ризиків, допомога у відображенні в бухгалтерському обліку та податковій звітності; є сумніви в правильності відображення окремих показників в бухгалтерській та податковій звітності організації.

Найбільш поширені недоліки застосування суб'єктами аудиторської діяльності (далі – САД) міжнародного стандарту супутніх послуг 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур» при виконанні завдань з узгоджених процедур пов'язані, насамперед, з поверхневою обізнаністю з регламентами Міжнародного стандарту супутніх послуг 4400, а саме:

- застосування неналежних назв звіту;

- невідповідність узгоджених із замовником умов та предмету договору звітному документу, складеному суб'єктом аудиторської діяльності за результатами надання послуг;

- відсутність узгодження з замовником мети та конкретних процедур, які проводитимуться суб'єктом аудиторської діяльності;

- відсутність належного документування виконаних узгоджених процедур та отриманих аудиторських доказів як основи для звіту про фактичні результати;

- недотримання вимог щодо структури та змісту звіту про фактичні результати в частині необхідності наведення: мети виконання узгоджених процедур; конкретної фінансової або нефінансової інформації, до якої застосовуються узгоджені процедури; твердження про те, що виконані процедури не є аудитом або оглядом, тому впевненість не висловлюється;

- твердження про те, що; у разі виконання САД додаткових процедур, аудиту або огляду, він може виявити інші проблеми, які потрібно зазначити у звіті; надання звіту обмежене тими сторонами, які узгодили виконання процедур; звіт стосується лише елементів, рахунків, статей або фінансової та нефінансової інформації, та не поширюється на фінансову звітність суб'єкта господарювання у цілому.

Стандартом МСПП 4400 у новій редакції введена відповідальність САД за систему, політику та процедури контролю якості при виконанні завдань узгоджених процедур, що раніше не було встановлено таким стандартом. Аудиторська компанія повинна обов'язково створити власну систему контролю якості завдань з супутніх послуг, що повинна забезпечувати впевненість у тому, що: аудиторська компанія, її персонал дотримуються професійних стандартів, правових і нормативних вимог; внутрішня система управління якістю включає елементи, пов'язані з відповідальністю керівництва за якість операційної діяльності; дотримується етичних вимог, прийнятності та подовженості відносин з клієнтами і конкретними завданнями; забезпечена необхідними людськими

ресурсами для виконання завдань і моніторингу.

Всі ці елементи системи контролю якості визначено Міжнародним стандартом управління якістю 1 «Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг» [3; 4].

Стандартом МССП 4400 у новій редакції визначено чіткий перелік фінансових і нефінансових питань, що включається до предметів завдання з виконання узгоджених процедур, які можна узагальнити наступним чином:

1. Фінансові питання: фінансові звіти або конкретні класи операцій, залишки по рахунках або розкриття інформації у фінансовій звітності; доходи для визначення роялті, орендної плати, плати за франшизу на основі відсотка від прибутку; норматив достатності капіталу для регулюючих органів.

2. Нефінансові питання: дані для розіграшів лотереї під час процесу їх генерування, що повідомляються регулюючому органу; обсяги викидів парникових газів, та ін.

Стандартом МССП 4400 у новій редакції встановлено основні вимоги прийняття та продовження завдання. Визначено обставини, при наявності яких практикуючий фахівець не повинен погоджуватися або продовжувати виконання завдання. До таких обставин відносяться випадки, коли процедури не підходять для завдання з виконання узгоджених процедур, а саме: процедури впливають на прийняття рішень, які передбачено користувачами; предмет узгоджених процедур є ненадійним; замість процедур для задоволення потреб сторони краще виконати завдання з надання впевненості або взагалі надати консультативні послуги.

Починаючи з введенням в дію стандарту МССП 4400 у новій редакції, практикуючий фахівець узгоджує умови завдання з виконання узгоджених процедур із стороною, що наймає і фіксує узгоджені умови завдання у листі-угоді. МССП 4400 чітко визначено механізм виконання узгоджених процедур шляхом здійснення запитів про отримання письмових пояснень за наступними умовами: має право подати запит про отримання письмового пояснення відповідей, які надані в усній формі, а також може домовитись про включення в якості узгодженої процедури на письмові пояснення від відповідальної сторони.

В МССП 4400 регламентовано перелік включення в документацію письмової умови завдання, характеру, терміну і обсягу виконаних узгоджених процедур, а саме ідентифікуючу характеристику об'єкта, документів, вибору на певну суму з заданої кількості, або вся сукупність, опитування конкретного персоналу та документування запитів, процесів\ предметів та висновків, отриманих у результаті їх виконання.

В Додатку Е, табл. 1 узагальнено зміни щодо оформлення звіту під час виконання завдання узгоджених процедур, в табл. 2 – альтернатива оформлення звіту за результатами виконання завдання з узгоджених процедур (МССП 4400 у новій редакції)*.

Оскільки *суб'єкт аудиторської діяльності лише надає звіт про фактичні результати узгоджених процедур, впевненість не висловлюється (ініціативний аудит є завданням з надання впевненості, що передбачає незалежність аудиторської компанії)*. Користувачі звіту самі оцінюють процедури та результати, наведені суб'єктом аудиторської діяльності у звіті, та роблять свої власні висновки.

Питання для контролю до розділу 1

1. За якими групами можна класифікувати види аудиторських послуг?
2. Як класифікуються послуги у сфері аудиту (завдання з надання впевненості) ?
3. В чому концептуальна різниця між аудиторськими послугами та супутніми послугами?
4. Які, з вашої точки зору, види «інших послуг, пов'язаних з професійною діяльністю», сьогодні найбільш затребувані господарюючими суб'єктами ?

5. Назвіть визначених положеннями МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» загальні цілі аудитора.
6. Які, з вашої точки зору, правила та принципи, що регулюються Міжнародними стандартами аудиту, є основою МСА, МСУЯ ?
7. Як класифікуються етапи аудиту ? Що в основі такої класифікації ?
- 8.Що в основі аудиторських процедур першого/ознайомчого етапу? Які МСА є обов'язковими ?
9. Які відмінності між обов'язковим і не обов'язковим аудитом унеможливають «переплутати» ці види аудиторських послуг ?
10. В чому переваги обов'язкового / не обов'язкового (ініціативного) аудиту ?

РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА РЕСУРСІВ ПІДПРИЄМСТВА В КОНТЕКСТІ КОНЦЕПТУАЛЬНОЇ ОСНОВИ ЙОГО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

2.1. Функціональна складова концептуальної основи фінансової звітності

Концептуальна основа (далі – КО) – опис цілей та концепції фінансової звітності. Фундамент Концептуальної основи закладає мета фінансової звітності (Концептуальна основа видана РМСБО у вересні 2010 р. Переглянута в березні 2018 року) [15].

КО не має переваги перед будь-яким Стандартом, чи будь-якою вимогою Стандарту. Разом з тим, в залежності від нормативно – правового поля господарської діяльності звітуючого суб'єкта, його концептуальна основа має нормативні рамки облікового розкриття, які можна узагальнити за групами:

- I. регламенти Національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- II. регламенти Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, Міжнародних стандартів фінансової звітності;
- III. стандарти окремих юрисдикцій, що в більшості регулюються на державному/галузевому рівні, відповідають інформаційним потребам певного кола користувачів.

КО описує цілі та концепції фінансової звітності загального призначення. Мета Концептуальної основи полягає в тому, щоб: сприяти розробленню Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі - Рада) Стандартів МСФЗ (далі - Стандарти), що ґрунтуються на послідовних концепціях; *допомогти тим, хто складає звітність, розробляти послідовну облікову політику в тому разі, якщо жоден Стандарт не є застосовним до певної операції чи іншої події, або якщо Стандарт дає можливість обирати облікову політику*; допомагати всім сторонам розуміти та тлумачити Стандарти (СМ1.1 «Концептуальної основи»).

Мета фінансової звітності загального призначення закладає фундамент Концептуальної основи. Інші аспекти КО – якісні характеристики та вартісне обмеження корисної фінансової інформації, концепція суб'єкта господарювання, що звітує, елементи фінансової звітності, визнання та припинення визнання, оцінка, подання та розкриття інформації впливають із мети.

Ключова відмінність між національними стандартами бухгалтерського обліку (гр. I) та звітністю за МСФЗ, гр. II): регламентування за НПСБО застосовується для надання інформації державним органам з метою ухвалення соціально-економічних рішень на макро – , мезо – та мікро – рівнях (усередині компанії); звітність за МСФЗ спрямована, насамперед, на інвесторів, зовнішніх кредиторів, участі міжнародних грантових проєктах тощо.

КО за МСФЗ полягає в тому, що вони дають суб'єкту рекомендації: як готувати і подавати фінансову звітність, щоб вона була повною, прозорою, зрозумілою, зручною для застосування кінцевим користувачем.

Зміст Концептуальних основ фінансової звітності за МСФЗ містить 4 напрями:

1. Цілі фінансової звітності.
2. Якісні характеристики корисної фінансової звітності. За зазначеними критеріями оцінюється корисність інформації для нинішніх і можливих інвесторів, позикодавців та інших кредиторів. Крім стандартних даних про економічні ресурси, операції та вимоги до організації, звіти можуть містити стратегії розвитку, інвестиційні очікування та іншу прогностичну аналітику.
3. Принципи визнання та оцінки елементів, з яких складається фінансова звітність.
4. Концепція капіталу та підтримання його величини (фінансовий стан, активи, зобов'язання, власний капітал тощо).

Фундаментальними якісними характеристиками корисної фінансової звітності відповідно до Концептуальних основ фінансової звітності за МСФЗ визнаються *доречність і правдивість*. Додатково виокремлюють *порівнянність, своєчасність, можливість перевірки та зрозумілість*.

Серед основоположних припущень, на яких ґрунтуються Концептуальні основи:

- принцип нарахування (тобто всі господарські операції мають бути відображені в тому самому місяці, в якому їх було здійснено);

- принцип безперервності діяльності (суб'єкт повинен здійснювати діяльність на постійній основі, без перспективи закриття в осяжному майбутньому).

При оцінюванні того, чи може визнання активу та/або зобов'язання забезпечити правдиве подання активу або зобов'язання, необхідно враховувати не лише його опис та оцінку у звіті про фінансовий стан, але й:

- а) відображення відповідного доходу, відповідних витрат і змін у власному капіталі.

Наприклад, якщо суб'єкт господарювання набуває актив в обмін на компенсацію, то невизнання цього активу призвело б до визнання витрат і зменшення прибутку та власного капіталу суб'єкта господарювання. У деяких випадках (наприклад, суб'єкт господарювання не споживає актив негайно) такий результат може призвести до оманливого подання фінансового стану суб'єкта господарювання як такого, що погіршився;

- б) чи визнаються пов'язані особи, відповідні активи та зобов'язання. Якщо вони не визнаються, це може призвести до непослідовності визнання, неузгодженості обліку, не забезпечення правдивого розкриття загального результату проведення операції, що породжує актив чи зобов'язання, навіть у разі подання в примітках пояснювальної інформації;

- в) подання та розкриття інформації про актив чи зобов'язання та відповідні доходи, витрати або зміни у власному капіталі. Повне відображення містить усю інформацію, необхідну користувачеві фінансової звітності для розуміння оцінки фінансово-економічного стану, включаючи всі необхідні описи та роз'яснення (п. 5.25, Концептуальна основа [15]).

Узагальнимо. Щоб розкрити повну та об'єктивну оцінку ресурсного потенціалу нинішнім та потенційним інвесторам, кредиторам необхідна інформація про: економічні ресурси суб'єкта господарювання; нормативно – правові вимоги щодо регулювання суб'єкта господарювання; зміни у цих ресурсах та вимогах; наскільки результативна система менеджменту, як керівництво суб'єкта виконали свої обов'язки щодо реалізації потенціалу економічних ресурсів (п. 1.4 Концептуальна основа).

Попри те, що економічний ресурс одержує свою вартість від його поточного потенціалу на предмет створення майбутньої економічної вигоди. *Економічний ресурс – це теперішнє право, що містить у собі цей потенціал, а не майбутні економічні вигоди, які може створити право*. Водночас, економічний ресурс – це теперішнє право: право використання опціону на певну дату в майбутньому.

Економічний ресурс – це не майбутні економічні вигоди, що їх отримає держатель у разі використання опціону (п. 4.17 Концептуальна основа). Відтак, важливо мати чіткі розмежування в підходах до оцінки активів, зобов'язань, фінансових результатів суб'єкта на звітну дату залежно від облікового розкриття його концептуальної основи.

Варто пам'ятати, що сьогодні вітчизняні суб'єкти господарювання *можуть* мати вимоги щодо *одночасного* застосування звітності як за НП(С)БО, так і за МСФЗ (наприклад, реформовані комунальні заклади, малі підприємства, що займаються видобутком корисних копалин та ін.).

2.2. Оцінка активів, зобов'язань, фінансових результатів в контексті концептуальної основи фінансової звітності

Оцінка основних засобів

Розкриття інформації про основні засоби у фінансовій звітності за міжнародними стандартами регулює МСБО 16 «Основні засоби» [40]. В Україні ці питання визначені національними П(С)БО 7 «Основні засоби» [75].

Трансформація статті «основні засоби» може бути необхідною внаслідок наступних положень МСБО 16:

- 1) МСБО 16 не містить положення стосовно обліку малоцінних основних засобів;
- 2) інвестиційну нерухомість слід подавати окремо від основних засобів;
- 3) МСБО 16 не містить правил обліку витрат на ремонт згідно податкового законодавства (використання 10% обмеження);
- 4) витрати на технічний огляд згідно МСБО можуть капіталізуватися;
- 5) є суттєві відмінності щодо оцінки і переоцінки основних засобів П(С)БО та МСБО, визначення терміну використання;

6) МСБО 16 регламентує: земля має необмежений строк корисної експлуатації і внаслідок цього не амортизується. Якщо собівартість землі включає в себе витрати на демонтаж, переміщення та відновлення території, ця частина земельного активу амортизується протягом періоду вигід, отриманих під час здійснення цих витрат. У деяких випадках сама земля може мати обмежений строк корисної експлуатації, тоді її амортизують (п. 59). ПСБО 7: вартість земельних ділянок, природних ресурсів і капітальних інвестицій не амортизується (ПСБО 7, п. 22);

7) амортизація основних засобів може здійснюватися за методами: *прямолінійний метод, метод зменшення залишку та метод суми одиниць продукції* п. 62 МСБО 16. В НПСБО 7 більш широкий вибір методів (додатково до вище перелічених за МСБО 16) є метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний (п. 26 ПСБО 7).

Основні розбіжності щодо обліку основних засобів, які слід врахувати при трансформації статті «основні засоби» наведено в табл. 1, Додатка К.

З урахуванням наведених вище відмінностей, трансформація статті «Основні засоби» передбачає, зокрема:

- 1) уточнення складу основних засобів;
- 2) уточнення первісної (подальшої оцінки) та балансової вартості основних засобів згідно з МСБО 16;
- 3) тестування основних засобів щодо зменшення їх корисності згідно з вимогами МСБО 36 та списання (у разі наявності) частини вартості як збитку від зменшення корисності;

4) уточнення змін вартості основних засобів після технічних оглядів і ремонтів.

Уточнення складу основних засобів передбачає:

1) виключення зі складу основних засобів об'єктів, що не відповідають визначенню активів. Зокрема, що стосується тих об'єктів основних засобів, від яких не очікується ніяких майбутньої економічної вигоди, але не списують з балансу з метою уникнення податкових наслідків. Залишкова вартість таких основних засобів на початок року списується за рахунок сальдо нерозподіленого прибутку на початок року. Одночасно коригується сума доходів і витрат, пов'язаних із нарахуванням амортизації та списанням таких основних засобів протягом звітного року.

2) списання вартості основних засобів, яка є нижчою за поріг суттєвості, встановлений підприємством. Виходячи з критерію суттєвості, слід списати з балансу всі основні засоби, первісна вартість яких є нижчою за цей поріг.

Уточнення змін вартості основних засобів після технічних оглядів і ремонтів, що

передбачає: визначення вартості ремонтів та проведену класифікацію за П(С)БО; включення витрат на заміну запасних частин та основні технічні огляди (якщо виконуються критерії визнання активів) до балансової вартості основних засобів.

Вартість основних засобів та інших необоротних матеріальних активів з балансу може перейти до: основних засобів, інвестиційної нерухомості і т.д. у Звіт про фінансовий стан; витрат у Звіті про сукупні доходи.

Окремі відмінності щодо розкриття інформації про основні засоби в примітках до фінансової звітності наведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Відмінності щодо розкриття інформації про основні засоби в примітках до фінансової звітності

Питання	П(С)БО 7	МСБО16
1	2	3
Інформація про залучення незалежного оцінювача для переоцінки основних засобів	Немає вимоги про обов'язкове розкриття	Розкривається обов'язково
Інформація про методи та суттєві припущення, а також про ступінь використання ринкових даних або інших методів оцінки при визначенні справедливої вартості	Немає вимоги про обов'язкове розкриття	Розкривається обов'язково
Інформація про балансову вартість переоцінених груп (класів), якби вони враховувалися за історичною вартістю	Немає вимоги про обов'язкове розкриття	Розкривається обов'язково
Інформація про справедливу вартість, якщо вона суттєво відрізняється від балансової, але переоцінку не проводили	Немає вимоги про обов'язкове розкриття	Таке розкриття інформації підтримується (заохочується)
Інформація про основні засоби, що не використовуються	Розкриття вимагається	Таке розкриття інформації підтримується (заохочується)
Інформація про повністю амортизовані основні засоби, які використовуються	Розкриття вимагається	Таке розкриття інформації підтримується (заохочується)
Інформація про основні засоби, що вибули з експлуатації, але не класифіковані як утримувані для продажу	Немає вимоги про розкриття	Таке розкриття інформації підтримується (заохочується)
Дані про основні засоби, отримані у рамках цільового фінансування	Розкриття вимагається	Розкриття не вимагається

Оцінка нематеріальних активів

Розкриття інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності за міжнародними стандартами регулює МСБО 38 «Нематеріальні активи» [41] та тлумачення ПКТ 32 «Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті» [95]. В Україні ці питання визначені П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [76].

Трансформація статті «Нематеріальні активи» може бути необхідною внаслідок:

- 1) визнання нематеріальними активами об'єктів, які не відповідають вимогам МСБО 38, зокрема створених на підприємстві;
- 2) розбіжностями між П(С)БО 8 і МСБО 38, щодо амортизації, оцінки;
- 3) відмінностями в обчисленні собівартості створених нематеріальних активів.

Основні розбіжності щодо обліку нематеріальних активів, які слід врахувати при трансформації статті «нематеріальні активи» наведено в табл. 2 Додатка К.

З урахуванням наведених вище розбіжностей стаття «Нематеріальні активи» визначена згідно з П(С)БО 8 підлягає трансформації у наступних напрямках:

1) уточнити склад і вартість нематеріальних активів (з урахуванням наведених в табл. 2 Додатка К розбіжностей між П(с)БО 8 та МСБО 38);

2) списати на витрати об'єкти, які не відповідають вимогам визнання нематеріальних активів згідно з МСБО 38;

3) скоригувати суму амортизації нематеріальних активів, термін корисного використання яких не відповідає вимогам МСБО 38;

4) перерахувати собівартість самостійно створених нематеріальних активів з врахуванням вимог МСБО 38.

Коригування вартості (в тому числі у разі зменшення корисності) та амортизації більш детально описано на прикладі трансформування статті «Основні засоби» .

Вартість нематеріальних активів з балансу може перейти до:

нематеріальних активів у звіт про фінансовий стан;

нерозподіленого прибутку (непокритих збитків) у звіті про фінансовий стан;

витрат у звіті про сукупні доходи.

Окремі відмінності щодо розкриття інформації про нематеріальні активи в примітках до фінансової звітності наведено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Відмінності щодо розкриття інформації про нематеріальні активи в примітках до фінансової звітності

Питання	П(С)БО	МСБО
Інформація про статті витрат, до яких включено амортизацію нематеріальних активів у Звіті про сукупний прибуток	Розкриття не потрібне	Розкриття потрібне
Інформація про нематеріальні активи, отримані за цільовими програмами	Потрібне розкриття інформації про НА, отримані за рахунок будь-яких цільових асигнувань	Потрібне розкриття інформації про НА, отримані за рахунок <i>державних гарантій</i>
Інформація (за класами переоцінених нематеріальних активів) про дату проведення переоцінки та балансову вартість, яку визнали б, якби переоцінений клас нематеріальних активів оцінювали після визнання за моделлю собівартості	Розкриття не потрібне	Розкриття потрібне
Інформація про методи та допущення, використанні при оцінці справедливої вартості	Розкриття не потрібне	Розкриття потрібне
Інформація про амортизовані нематеріальні активи, які продовжують використовувати	Не містить вимог про розкриття	Таке розкриття інформації схвалюється (заохочується)
Інформація про суттєві нематеріальні ресурси, які контролюються підприємством, але не визнаються нематеріальними активами	Не містить вимог про розкриття	Таке розкриття інформації схвалюється (заохочується)

Оцінка незавершеного будівництва

МСБО не містять окремих положень щодо незавершених капітальних інвестицій, а розглядають їх як складову основних засобів, інвестиційної нерухомості або інших необоротних активів. Відтак, доцільно перекласифікувати дану статтю та включити її складові до відповідних статей необоротних активів трансформованого балансу та списати (у разі наявності) витрати на придбання (створення) малоцінних необоротних матеріальних активів, вартість яких є нижчою за поріг суттєвості, встановлений підприємством.

Основні розбіжності щодо обліку капітальних інвестицій, які слід врахувати при трансформації наведено в табл. 3 Додатка К.

Оцінка інвестиційної нерухомості

Розкриття інформації про інвестиційну нерухомість у фінансовій звітності за міжнародними стандартами регулює МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» [42]. В Україні ці питання визначені П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [77]. МСБО вимагають представлення інвестиційної нерухомості окремим рядком звітності, а не в складі основних засобів.

Трансформація статті інвестиційна нерухомість може проводитись, якщо:

1) підприємство-орендодавач вирішить у звітності за МСФЗ використати альтернативний підхід до класифікації інвестиційної нерухомості, тобто *включити до складу інвестиційної нерухомості, яку орендар утримує на умовах операційної оренди*;

2) у собівартість інвестиційної нерухомості включено понаднормативні витрати матеріалів, оплата праці та інші ресурси, витрачені під час будівництва або поліпшення цієї нерухомості;

3) до вартості інвестиційної нерухомості не включено об'єкти, які передаються разом з нею в оренду і економічні вигоди від яких надходять разом з орендними платами (меблі, ліфти і т.д.)

Основні розбіжності щодо обліку інвестиційної нерухомості, які слід врахувати при трансформації статті «інвестиційна нерухомість» наведено в табл. 4 Додатка К.

Вартість інвестиційної нерухомості з балансу може перейти до:

- інвестиційної нерухомості, нерозподіленого прибутку (непокритих збитків) у звіт про фінансовий стан;

- витрат у звіті про сукупні доходи.

Окремі відмінності щодо розкриття інформації про інвестиційну нерухомість в примітках до фінансової звітності наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Відмінності щодо розкриття інформації про інвестиційну нерухомість в примітках до фінансової звітності

Питання	П(С)БО 32	МСБО 40
1	2	3
Розкриття інформації відповідно до вимог стандарту, що регулює облік оренди	Прямо такої вимоги не прописано	Суб'єкт господарювання розкриває інформацію відповідно до вимог МСБО 17 «Оренда», у тому числі як орендодавець про укладені договори оренди і як орендар про фінансову та операційну оренду інвестиційної нерухомості (п. 74 МСБО 40)
Розкриття інформації щодо інвестиційної нерухомості, що утримується в операційній оренді	Немає такої вимоги	Підлягає розкриттю – чи застосовується альтернативний підхід (коли так, то за яких обставин) для класифікації об'єктів нерухомості, що утримуються за договорами операційної оренди, як інвестиційна нерухомість

Розкриття інформації про застосування винятку для обліку за собівартістю	Немає вимоги такої	Якщо суб'єкт господарювання визначає, що справедлива вартість інвестиційної нерухомості, що будується, не піддається достовірній оцінці, але він очікує, що справедливу вартість цієї нерухомості можна буде достовірно визначити після завершення будівництва, він повинен здійснювати оцінку такої інвестиційної нерухомості, що будується, за собівартістю до того часу, коли її можна буде визначити достовірно або коли будівництво буде завершено (залежно від того, що відбудеться раніше). Якщо суб'єкт господарювання визначає, що справедлива вартість інвестиційної нерухомості (іншої ніж інвестиційна нерухомість, що будується), не піддається достовірній оцінці на постійній основі, цей суб'єкт господарювання повинен оцінювати таку інвестиційну нерухомість, застосовуючи модель собівартості відповідно до МСБО 16 (п. 53)., (п. 78 МСБО 40)
Розкриття інформації про неможливість визначення справедливої вартості	Немає вимоги такої	У виключних випадках, коли суб'єкт господарювання оцінює інвестиційну нерухомість, застосовуючи модель собівартості згідно з МСБО 16, в узгодженні слід розкривати суми, пов'язані з цією інвестиційною нерухомістю, окремо від сум, пов'язаних з іншою інвестиційною нерухомістю. Крім того, суб'єктові господарювання слід розкривати: а) опис інвестиційної нерухомості; б) пояснення того, чому справедливу вартість не можна достовірно оцінити; в) якщо можливо, діапазон оцінок, у якому найбільш імовірно, перебуває справедлива вартість (п. 78 МСБО 40)

Оцінка довгострокових та поточних фінансових інвестицій

При трансформації інших статей активів, слід врахувати, що МСБО 1 [43] вимагає обов'язкового їх розкриття Звіт про фінансовий стан повинен включати, як мінімум, статті, що подають такі суми:

- а) основні засоби;
- б) інвестиційна нерухомість;
- в) нематеріальні активи;
- г) фінансові активи (за винятком сум, зазначених в г), є) та ж));
- г) інвестиції, обліковані із застосуванням методу участі в капіталі;
- д) біологічні активи;
- е) запаси;
- є) торговельна та інша дебіторська заборгованість;
- ж) грошові кошти та їх еквіваленти;
- з) загальна сума активів, класифікованих як утримувані для продажу, та активи, включені у ліквідаційні групи, класифіковані як утримувані для продажу відповідно до МСФЗ 5 [49] «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»;
- и) торговельна та інша кредиторська заборгованість;
- і) забезпечення;
- ї) фінансові зобов'язання (за винятком сум, зазначених в и) та і));
- й) зобов'язання та активи щодо поточного податку, як визначено в МСБО 12 «Податки на прибуток» [45];
- к) відстрочені податкові зобов'язання та відстрочені податкові активи, як визначено в МСБО 12;

л) зобов'язання, включені у ліквідаційні групи, класифіковані як утримувані для продажу відповідно до МСФЗ 5 [49];

м) неконтрольовані частки, представлені у власному капіталі;

н) випущений капітал і резерви, що відносяться до власників материнського підприємства.

Тому всі фінансові активи мають бути перекласифіковані згідно вказаних вище груп з врахуванням МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» [46], але може застосовуватися раніше в добровільному порядку. В Україні порядок обліку фінансових інструментів регулюється П(С)БО 13 «Фінансові інструменти». Порівняння підходів до ведення обліку та складання звітності з фінансовими активами згідно П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» [79] та однойменний МСФЗ 9 наведено в табл. 5 Додатка К.

Трансформація статті «Довгострокові фінансові інвестиції» вимагає:

- уточнення їх класифікації;

- уточнення оцінки статей, що обліковуються методом участі в капіталі.

Порядок обліку фінансових інвестицій залежить від частки підприємства, яке було придбано шляхом інвестицій: асоційоване підприємство, спільне, дочірнє і т.д. Згідно МСБО 28 асоційованим є підприємством, в якому інвестор має суттєвий вплив і яке не є ні дочірнім, ні спільним підприємством інвестора. У свою чергу, суттєвий вплив – це повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової та операційної політики об'єкта інвестування, але не контроль цієї політики.

МСБО більш ширше розглядають оцінку інвестицій та їх розкриття у звітності. П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [81] відповідають МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» [47], МСБО 31 «Частки в спільних підприємствах» [48]. Основні відмінності в обліку інвестицій в асоційовані підприємства, визначені на підставі аналізу П(С)БО 12 та МСБО 28 наведено в табл. 2.4.

Облік інвестицій в спільні підприємства регулюється П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [81], МСБО 31 «Частки в спільних підприємствах» [48], а також Інтерпретація ПКТ 13 «Спільно контрольовані суб'єкти господарювання: не грошові внески контролюючих учасників» [82]. Відмінності в підходах до обліку інвестицій в спільні підприємства наведено в табл. 2.5.

Таблиця 2.4

Відмінності в обліку та відображенні у звітності інвестицій в асоційовані підприємства за міжнародними стандартами та П(С)БО

Питання	П(С)БО 12 [81]	МСБО
1	2	3
Визнання суттєвого впливу	Визначення і приклади операцій суттєвого впливу	Уточнено, що якщо інвестор володіє прямо або опосередковано (через дочірні підприємства) 20% або більше відсотками прав голосу в об'єкті інвестування, то припускається, що інвестор має суттєвий вплив. Якщо інший інвестор має суттєве володіння або володіє часткою більшості, то це не обов'язково є перешкодою для інвестора мати суттєвий вплив (п. 6 МСБО 28 [47])

Винятки із правила застосовувати до інвестицій в асоційовані і дочірні компанії методу обліку участі в капіталі	а) фінансові інвестиції придбані та утримуються виключно для продажу протягом дванадцяти місяців з дати придбання; б) асоційоване або дочірнє підприємство ведуть діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти інвестору протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців.	Зокрема, МСФЗ вимагає, щоб: а) активи, які відповідають критеріям, що дозволяють класифікувати їх як утримувані для продажу, оцінювалися за нижчою з величин – балансовою вартістю чи справедливою вартістю мінус витрати на продаж - та щоб амортизація цих активів була припинена; та б) активи, які відповідають критеріям, що дозволяють класифікувати їх як утримувані для продажу, подавалися окремо у звіті про фінансовий стан, а результати припиненої діяльності – у звіті про сукупні доходи (п. 1 МСФЗ 5 [44]); в) застосовується виняток відповідно до параграфу 10 МСБО 27 [50], який дозволяє материнському підприємству, яке також має інвестиції в асоційоване підприємство, не подавати консолідовану фінансову звітність, або ... наявне все наведене далі... (п. 13).
Дата припинення використання методу участі в капіталі при оцінці інвестицій в асоційовані підприємства	Застосування методу участі в капіталі для обліку фінансових інвестицій припиняється з останнього дня місяця, в якому об'єкт інвестування не відповідає критеріям асоційованого або дочірнього підприємства.	Інвестор припиняє застосовувати метод участі в капіталі, починаючи з дати, коли він перестає суттєво впливати на асоційоване підприємство, та обліковує інвестицію згідно з МСФЗ 9 [46], починаючи з цієї дати, за умови, що асоційоване підприємство не стає дочірнім або спільним підприємством, як це визначено в МСБО 31 [48]
Збитки інвестора в асоційованому підприємстві	Положення відсутні	Якщо частка інвестора у збитках асоційованого підприємства дорівнює його частці в асоційованому підприємстві або перевищує її, інвестор припиняє визнання своєї частки подальших збитків.

Таблиця 2.5

Відмінності в обліку та відображенні у звітності інвестицій в спільні підприємства за міжнародними стандартами та П(С)БО

Питання	П(С)БО 12 [81]	МСБО 31 «Частки в спільних підприємствах» [48] ; Інтерпретація ПКТ 13 [82]
1	2	3
Визначення спільного контролю як основної ознаки ідентифікації спільної діяльності	Спільний контроль – розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності. Критерію одноголосного рішення немає	Спільний контроль – погоджений контрактом розподіл контролю над економічною діяльністю, який існує лише в тому випадку, якщо стратегічні фінансові та операційні рішення вимагають одноголосної згоди сторін угоди

продовження табл. 2.5

Види спільної діяльності	Визначено за формальним юридичним критерієм: 1. Спільна діяльність зі створенням юридичної особи. 2. Спільна діяльність без створення юридичної особи	Визначено за організаційним критерієм з урахуванням предмета спільної діяльності: 1. Спільно контрольовані операції. 2. Спільно контрольовані активи. 3. Спільно контрольовані суб'єкти господарювання (спільні підприємства)
Окрема звітність по спільній діяльності	Складається в обов'язковому порядку для будь-якої спільної діяльності без створення юридичної особи оператором такої спільної діяльності	Обов'язковості складання для спільно контрольованих операцій і спільно контрольованих активів не передбачено (п.п.17 і 23 МСБО 31). Спільні підприємства складають звітність у загальному порядку (п.28 МСБО 31)
Вклади до спільної діяльності без створення юридичної особи	В обліку учасника відображаються як збільшення дебіторської заборгованості.	Облікової ідентифікації не регламентовано
Метод пропорційної консолідації	Застосовується всіма учасниками спільної діяльності без створення юридичної особи	Застосовується лише контролюючими учасниками в спільно контрольованих суб'єктах господарювання
Метод пропорційної консолідації: формати звітності	Учасник спільної діяльності показує свої частки в активах, зобов'язаннях, доходах і витратах СД у складі відповідних статей (пар. 19,20 П(С)БО 12)	Можлива альтернатива: 1. Контролюючий учасник відображає у власній фінансовій звітності свої частки в активах, зобов'язаннях, доходах і витратах спільно контрольованого суб'єкта господарювання окремими статтями. 2. Контролюючий учасник відображає свої частки в активах, зобов'язаннях, доходах і витратах спільно контрольованого суб'єкта господарювання, поєднуючи з аналогічними статтями власної звітності (п. 34 МСБО 31)
Метод участі в капіталі	Повинен застосовуватися всіма учасниками спільної діяльності зі створенням юридичної особи (п. 11 П(С)БО 12).	Може застосовуватися контролюючими учасниками в спільно контрольованих суб'єктах господарювання (п. 38 МСБО 31)

Також слід враховувати, що на відміну від П(С)БО 12, МСБО 27, 28 і 31 не вимагають обов'язкового застосування методу обліку участі в капіталі для відображення фінансових інвестицій в дочірні, асоційовані та спільні підприємства в окремій фінансовій звітності інвестора (материнського підприємства, контролюючого учасника тощо).

Оцінка фінансових інвестицій згідно з МСБО наведена в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Оцінка фінансових інвестицій згідно з МСБО

Стандарт	Фінансова звітність	Метод оцінки інвестицій
1	2	3
МСБО 28 [47]	Консолідована фінансова звітність інвестора	Метод участі в капіталі
	Окрема фінансова звітність інвестора, який подає також консолідовану звітність	- за собівартістю - метод участі в капіталі - згідно з МСБО 39 [51] як доступний для продажу фінансовий актив
	Окрема фінансова звітність інвестора, який не подає також консолідовану звітність	- за собівартістю - метод участі в капіталі - згідно з МСБО 39 як доступний для продажу фінансовий актив або як фінансовий актив, утримуваний для операцій

МСБО 27 [50]	Окрема фінансова звітність материнського підприємства	• за собівартістю • метод участі в капіталі згідно з МСБО 28 [47] • як доступні для продажу фінансові активи згідно з МСБО 39
МСБО 31 [48]	Окрема фінансова звітність контролюючого учасника	• за собівартістю • метод участі в капіталі • справедлива вартість
	Консолідована фінансова звітність	• пропорційна консолідація (базовий підхід) • метод участі в капіталі (дозволений альтернативний підхід)

Визначення та зміст статті «Поточні фінансові інвестиції» не суперечить МСБО, тому її можна перенести до трансформованого балансу та розкрити інформацію про неї у примітках до фінансових звітів.

Оцінка довгострокової дебіторської заборгованості

Згідно з ПСБО1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [91], ПСБО 10 «Дебіторська заборгованість» [90], дебіторська заборгованість є довгостроковою, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та не буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

Фактично ця стаття об'єднує такі види дебіторської заборгованості:

- заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду;
- довгострокові векселі одержані;
- інша дебіторська довгострокова дебіторська заборгованість.

Для оцінки та подання вказаних статей слід керуватися положеннями МСБО 17 «Оренда», [52], 32 «Фінансові інструменти: подання» [53] і 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» [51].

Найбільш поширеними є операції з оренди, порядок обліку яких в Україні регулюється П(С)БО 14 «Оренда» [83]. В системі міжнародних стандартів орендним операціям присвячено МСБО 17 «Оренда», КТМФЗ 4 «Визначення, чи містить угода оренду» [16], тлумачення ПКТ-15 «Операційна оренда: заохочення» [84] та ПКТ 27 «Оцінка сутності операцій, які мають юридичну форму угоди про оренду» [85]. Відмінності щодо обліку оренди за МСБО та П(С)БО наведено в табл. 6 Додатка К.

Оцінка гудвілу /негативного гудвілу

Згідно з П(С)БО 19 [86] гудвіл та/або негативний гудвіл відображається в балансі окремого підприємства за залишковою вартістю у вписаному рядку балансу 065 «Гудвіл» позитивною або від'ємною величиною. МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» [55] містить більш детальні положення щодо оцінки та подання гудвілу та негативного гудвілу ніж П(С)БО 19. Тому у трансформованому балансі гудвіл і негативний гудвіл слід відображати окремими статтями та оцінювати згідно з МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу».

Оцінка необоротних активів та групи вибуття, утримуваних для продажу

Розкриття інформації про необоротні активи, утримувані для продажу та групи вибуття у фінансовій звітності за міжнародними стандартами регулює МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [49]. В Україні ці питання визначені П(С)БО 27 [87] «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена

діяльність».

Трансформація цієї статті звітності може бути необхідною внаслідок:

- відмінностях в запропонованих альтернативних методах оцінки на дату балансу;
- відмінностях у підходах до переоцінки, зміни корисності необоротних активів, утримуваних для продажу і груп вибуття і т.д.;

Частина відмінностей у підходах до обліку необоротних активів та груп вибуття (ліквідаційних груп згідно МСФЗ) наведена у табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Відмінності в обліку та відображенні у звітності необоротних активів, утримуваних для продажу та груп вибуття за міжнародними стандартами та П(С)БО

Показник	П(С)БО 27	МСФЗ 5
1	2	3
Використання стандарту в операціях для розподілу необоротних активів Оцінка на дату балансу	Не передбачено Необоротні активи та група вибуття, утримувані для продажу, відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності на дату балансу за найменшою з двох величин – балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації.	Вимоги застосовуються також до непоточних активів (або ліквідаційних груп), класифікованих як утримувані для розподілу Суб'єкт господарювання оцінює непоточний актив (або ліквідаційну групу), класифікований як утримуваний для розподілу власникам за вартістю, нижчою від його балансової вартості і справедливої вартості, мінус витрати на розподіл.
Оцінка в разі відмови від реалізації необоротного активу, утримуваного для продажу	За нижчою з оцінок: а) балансовою вартістю необоротного активу або групи вибуття на момент їх визнання як утримуваних для продажу, скоригованою на суми амортизації та переоцінки, які було б визнано за період його утримання для продажу; б) вищою з оцінок: чистою вартістю реалізації необоротного активу або вартістю використання.	За нижчою з оцінок: а) балансової вартості активу (або ліквідаційної групи) до того, як він (або ліквідаційна група) був класифікований як утримуваний для продажу, скоригованої з огляду на амортизацію або переоцінку, які були б визнані, якби актив (або ліквідаційна група) не був би класифікований як такий, що утримується для продажу, або б) суми очікуваного відшкодування на дату подальшого рішення щодо відмови від продажу.
Переоцінка необоротних активів, утримуваних для продажу та груп вибуття	Положення відсутні	Після подальшої переоцінки ліквідаційної групи балансову вартість будь-яких активів та зобов'язань які входять до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу, не потрібно переоцінювати доти, поки не буде повторно оцінена справедлива вартість мінус витрати на продаж.
Розкриття інформації	Існують суттєві розбіжності щодо порядку подання інформації у звіті про фінансові результати, примітках	

Оцінка запасів

Розкриття інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності за міжнародними стандартами регулює МСБО 2 «Запаси» [59]. В Україні ці питання

визначені П(С)БО 9 «Запаси» [88], П(С)БО 16 «Витрати» [89]. Відмінності у підходах до обліку та подання інформації про запаси за П(С)БО та МСБО наведено у табл. 7 Додатка К.

З урахуванням наведених вище відмінностей, трансформація статті «Запаси» передбачає, зокрема:

1) перекласифікацію статей запасів, так як МСБО не передбачає виділення в окрему групу малоцінних і швидкозношуваних предметів;

2) запаси слід зменшити на вартість запасів, які не відповідають визначенню активів та малоцінних і швидкозношуваних предметів, вартість яких нижче порогу суттєвості встановленого підприємством для таких активів;

3) відновлення вартості раніше уцінених запасів слід відобразити як зменшення витрат, а не в складі інших операційних доходів;

4) якщо в результаті придбання запасів з відтермінуванням платежу їх вартість більша, ніж за звичайних умов, до вартості запасів слід включати нижчу ціну, а різницю показувати як фінансові витрати.

Вартість запасів з балансу може перейти до:

- запасів, нерозподіленого прибутку (непокритих збитків) у звіт про фінансовий стан;
- витрат у звіті про сукупні доходи, а в разі дооцінки – до доходів.

Однією з основних відмінностей у відображенні інформації про запаси в звітності є можливість уцінки через створення резерву уцінки. Порядок обчислення зменшення корисності (знецінення) розглядається П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [78], однойменним П(С)БО 16 «Витрати» [89]. Деякі невідповідності національного стандарту МСБО щодо зменшення корисності наведено в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Відмінності у обліку та розкритті інформації щодо зменшення корисності за міжнародними стандартами та П(С)БО

Питання	П(С)БО 28	МСБО
1	2	3
Виняток зі сфери дії стандарту: фінансові активи	Не поширюється на фінансові активи, що обліковуються за справедливою вартістю	Не поширюється на фінансові активи, що входять до сфери дії МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» [46]
Виняток зі сфери дії стандарту: окремі активи страховиків	Спеціальних винятків немає	Не поширюється на деякі активи страховиків, що регулюються МСФЗ 4 «Страхові контракти» [58]
Корпоративні активи	Поняття не визначено	Виписано особливості перевірки таких активів на предмет зменшення корисності (п 77, 100-103 МСБО 36 «Зменшення корисності активів» [57])
Проведення тесту на виявлення можливих ознак знецінення	На дату річного балансу	На кожну звітну дату
Використання методу середньозваженої вартості капіталу при визначенні ставки дисконту для оцінки грошових потоків	Конкретного механізму визначення середньозваженої вартості капіталу не встановлено	Рекомендовано використовувати «модель ціноутворення основного капіталу» (capital asset pricing model – CAPM)

Резерв знецінення (зменшення корисності)	У звітності не відображають. Знецінення списується безпосередньо до витрати	Знецінення може проводитися шляхом резервування
--	---	---

Оцінка поточної дебіторської заборгованості, грошових коштів та їх еквівалентів

На відміну від національних міжнародними стандартами обліку не передбачено окремого стандарту для обліку дебіторської заборгованості. П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [90] чітко визначає методологічні принципи формування в обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності. Принципи обліку такої заборгованості за міжнародними стандартами можна знайти в різних стандартах, а саме:

МСБО 1 «Подання фінансової звітності» – відображення дебіторської заборгованості у фінансовій звітності [43];

МСБО 18 «Дохід» [60], МСБО 16 «Основні засоби» [40] – визнання короткострокової дебіторської заборгованості без оголошеної ставки відсотка, дисконтування майбутніх грошових надходжень і застосування ефективної ставки відсотка при оцінці довгострокової торговельної дебіторської заборгованості;

МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання» [53], МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» [46] – визнання та облік дебіторської заборгованості як фінансового інструменту і припинення її визнання активом;

МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації» [61] – вимоги до розкриття у звітності інформації про дебіторську заборгованість.

Відмінності у підходах до обліку та подання інформації про дебіторську заборгованість за П(С)БО та міжнародними стандартами наведено у табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Відмінності в обліку та відображенні у звітності дебіторської заборгованості за міжнародними стандартами та П(С)БО

Питання	П(С)БО	МСБО (МСФЗ)
1	2	3
Класифікація дебіторської заборгованості	Довгострокова (п. 4 П(С)БО 10). Поточна (п. 4 П(С)БО 10), у т. ч.: • за товари, роботи, послуги; • за розрахунками з бюджетом, за виданими авансами, нарахованими доходами, і внутрішніми розрахунками; • інша дебіторська заборгованість	Непоточна (довгострокова) (§ 57 МСБО). Поточна. Дебіторська заборгованість також ділиться на два види (п. «є» п 54 МСБО 1): • торговельна; • інша.
Визнання та оцінка	Поточна заборгованість визнається одночасно з визнанням: доходу від реалізації та оцінюється за первісною вартістю (п. 6 П(С)БО 10). В практиці дата визнання дебіторської заборгованості збігається з датою документа	Дебіторська заборгованість визнається разом з доходом не залежно від дати підписання документа, а в момент здійснення операції. Після первісного визнання дебіторська заборгованість, що є фінансовим інструментом згідно з МСБО 39, оцінюється за амортизованою собівартістю за допомогою методу ефективного відсотка (п 46 МСБО 39)

Відображення в балансі	Поточна дебіторська заборгованість, що є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості). включається до підсумку балансу за чистою вартістю реалізації, яка дорівнює первісній вартості за вирахуванням суми резерву сумнівних боргів (п. 4, 7 П(С)БО 10). Довгострокова дебіторська заборгованість, що підлягає погашенню протягом 12 місяців із дати балансу, відображається на ту ж дату у складі поточної. А та, на яку нараховуються проценти, відображається за теперішньою вартістю (п. 12 П(С)БО 10)	Торговельна дебіторська заборгованість, відображається у фінансовій звітності за чистою вартістю реалізації без зазначення первісної вартості та суми резерву сумнівних боргів. Така оцінка не є згортанням (п 33 МСБО 1)
Нарахування резерву сумнівних боргів	П(С)БО 10 (п. 4) класифікує дебіторську заборгованість як звичайну, сумнівну і безнадійну. Це П(С)БО містить порядок створення резерву сумнівних боргів (п.8-11), а також приклади розрахунку резерву	У МСБО та МСФЗ немає такої класифікації дебіторської заборгованості. Але класифікація, подібна до тієї, що наведена в П(С)БО 10, використовується на практиці. Критерії переведення заборгованості з одного класу до іншого підприємство визначає самостійно, виходячи з професійної думки фахівця. У МСБО та МСФЗ немає алгоритму розрахунку РСБ, проте методи розрахунку, описані в П(С)БО 10, застосовуються на практиці
Аванси видані	Виділяються окремою статтею як вид дебіторської заборгованості	Облік не стандартизовано. Допускаються різні варіанти класифікації цієї статті в активі
Відкладений ПДВ	Відповідні дані відображають серед інших оборотних активів та інших поточних зобов'язань	Облік не стандартизовано. Визнання таких сум активами та зобов'язаннями в балансі, зазвичай, береться під сумнів

Трансформація статті поточної дебіторської заборгованості передбачає зокрема:

1) виключення із статті «Дебіторська заборгованість за виданими авансами» тієї частини залишку субрахунку 644 «Податковий кредит» (з одночасним виключенням цієї суми зі складу статті «Інші поточні зобов'язання»), яка пов'язана з виданими авансами;

2) визнання дебіторської заборгованості стосовно наданих послуг (виконаних робіт), по яких не було оформлено актів (з одночасним визнанням суми доходу у звіті про фінансові результати);

3) визнання сумнівної заборгованості (у разі наявності) за іншими статтями дебіторської заборгованості, які є фінансовими активами;

4) врахування МСБО 39 «Фінансові інструменти», остільки тільки грошові потоки, пов'язані з короткостроковою дебіторською заборгованістю, не дисконтують, якщо вплив дисконтування є несуттєвим (КЗ 84 МСБО 39)

Вартість дебіторської заборгованості з балансу може перейти до:

- дебіторської заборгованості, нерозподіленого прибутку (непокритих збитків) у звіт про фінансовий стан;

- витрат у звіті про сукупні доходи.

Зміст статті «Грошові кошти та їх еквіваленти» наведені у ПСБО 1 [91] відповідають МСБО, за винятком вимоги щодо окремого розкриття за видами валют. Тому доцільно всі грошові кошти в трансформованому балансі подавати одним рядком.

Оцінка витрат майбутніх періодів

На рахунку «Витрати майбутніх періодів» згідно з НПСБО 1 [42] відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів. Трансформація цієї статті полягає у розподілі її на суми поточних і непоточних активів та включення їх до складу вказаних розділів активу балансу окремими статтями або об'єднанням з однорідними за характером сумами інших статей.

Сума витрат майбутніх періодів з балансу може перейти до:

- поточних або непоточних активів (як окрема стаття або в разі несуттєвості суми об'єднана з іншими однорідними показниками), нерозподіленого прибутку (непокритих збитків) у звіт про фінансовий стан;
- витрат у звіті про сукупні доходи.

Оцінка доходів та витрат

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)

Розкриття інформації про доходи у фінансовій звітності за міжнародними стандартами регулює МСБО 18 «Дохід» [60]. В Україні ці питання визначені П(С)БО 15 «Дохід» [92]. Міжнародними стандартами передбачено відображення у звіті про сукупні доходи показника, який відповідає чистому доходу (виручці) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Він визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів або податків з обороту та інших вирахувань з доходу. В звітності доцільно розписати всі суттєві складові доходу від реалізації.

В процесі трансформації слід переконатися, що сума доходу, що відображений у звіті про фінансові результати, визнана згідно з МСБО 18. Коригування статті чистого доходу необхідні в наступних випадках:

- у разі наявності наданих послуг, по яких на дату балансу не було підписано акти, суму доходу від таких послуг слід визнати з одночасним визнанням дебіторської заборгованості у балансі;
- оцінка доходу від відсотків або відстрочки платежу має бути проведена із застосуванням методу ефективної ставки відсотка.

Основні розбіжності щодо обліку доходів, які слід врахувати при трансформації рахунку «Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» наведено в табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Відмінності в обліку та відображенні у звітності доходів за міжнародними стандартами та П(С)БО

Положення	П(С)БО 15	МСБО 18
1	2	3
Момент визнання доходів	Розмежування моменту передачі ризиків і винагород та юридичного права не	Оцінка моменту, на який суб'єкт господарювання передає покупцеві суттєві ризики і винагороди щодо володіння, вимагає вивчення обставин операції. Передача ризиків та винагород щодо

	передбачається. Дохід визнається коли виконано всі умови.	володіння відбувається не одночасно з передачею юридичного права власності або з передачею у володіння. Якщо в суб'єкта господарювання залишається тільки незначний ризик щодо володіння, операція вважається продажом і дохід визнається (п. 16)
Умови визнання доходу від продажу товарів	Наведено 4 умови	Наведено 5 умов, у П(С)БО не зазначено: за суб'єктом господарювання не залишається ані подальша участь управлінського персоналу у формі, яка, як правило, пов'язана з володінням, ані ефективний контроль за проданими товарами;
Приклади ситуацій, у яких суб'єкт господарювання може зберігати за собою суттєві ризики та винагороди від володіння і не визнає доходи	відсутні	а) у суб'єкта господарювання залишається зобов'язання щодо незадовільного виконання робіт, яке не охоплюється звичайними гарантійними забезпеченнями; б) одержання доходу від певного продажу залежить від отримання доходу покупцем від власного продажу цих товарів; в) відвантажені товари підлягають подальшому монтажу і цей монтаж є суттєвою частиною контракту, який ще не був завершений суб'єктом господарювання; г) покупець має право анулювати придбання з причин, визначених у контракті на продаж, суб'єкт господарювання не має впевненості щодо ймовірності повернення.
Оцінка доходу з відстрочкою платежу	У разі відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді процентів.	У разі відстрочення платежу (без нарахування відсотків) або прийняти від покупця векселю до отримання, справедлива вартість компенсації (доходу) визначається шляхом дисконтування всіх майбутніх надходжень із використанням умовної ставки відсотка. Різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою компенсації визнається як дохід від відсотка згідно з параграфами 29 і 30 та згідно з МСФЗ 9 [46].
Випадки, коли можна здійснити достовірну попередню оцінку доходу від надання послуг	Відсутні	а) права кожної зі сторін, що мають позовну силу, стосовно послуги, яка буде надана й отримана сторонами; б) компенсацію, надану в обмін на послуги; та в) спосіб та строки розрахунків.

Оцінка собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)

Розкриття інформації про собівартість реалізованої продукції у фінансовій звітності за міжнародними стандартами регулює МСБО 2 «Запаси» [59]. В Україні ці питання визначені П(С)БО 16 «Витрати» [89].

Згідно з МСБО 2 у складі собівартості повинні бути відображені:

- балансова вартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- нерозподілені виробничі накладні витрати;
- наднормативні виробничі витрати.

Трансформація собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) необхідна внаслідок:

- Відмінностей у включенні до собівартості понаднормативних витрат. Згідно П(с)БО 9 понаднормові витрати і нестачі запасів належать до витрат періоду, тобто можуть бути включені до складу інших операційних витрат. Згідно П(с)БО 16 нестачі незавершеного виробництва нестачі і втрати від псування цінностей в цехах відображаються у складі загальновиробничих витрат з наступним включенням до витрат на виробництво. МСБО чітко визначено, що понаднормові відходи запасів не включаються до собівартості;

- згідно з МСБО 2 обставини, що склалися на підприємстві, можуть виправдати включення до собівартості інших витрат, таких як витрати на збут;

- відмінностями в оцінці супутньої продукції.

Відмінності у порядку визнання собівартості згідно П(С)БО 16 «Витрати» та МСБО 2 «Запаси» наведено в табл. 2.11.

Таблиця 2.11

Відмінності в обліку та відображенні у звітності собівартості за міжнародними стандартами та П(С)БО

Положення	П(С)БО 16	МСБО 2
1	2	3
Собівартість продукції	Є лише собівартість реалізованої та виробнича собівартість	Собівартість запасів повинна включати всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан
Склад собівартості реалізованої продукції	Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати.	витрати, що були раніше включені до оцінки проданих одиниць запасів, нерозподілених виробничих накладних витрат та понаднормових сум виробничої собівартості запасів. Обставини суб'єкта господарювання можуть також виправдати включення інших витрат, таких як витрати на збут (пункт 38)

Склад виробничої собівартості	прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.	В МСБО виробнича собівартість відповідає витратам на переробку. Витрати на переробку запасів охоплюють витрати, прямо пов'язані з одиницями виробництва, наприклад оплата праці виробничого персоналу. Вони також включають систематичний розподіл постійних та змінних виробничих накладних витрат, що виникають при переробці матеріалів у готову продукцію.
Використання для розподілу постійних загальновиробничих витрат рівня фактичної потужності Динаміка розподілених постійних накладних витрат в залежності від обсягів виробництва Оцінка супутньої продукції	Не передбачено Вказівки відсутні Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.	Можна використовувати фактичний рівень виробництва, коли він приблизно дорівнює нормальній потужності. Сума постійних накладних витрат, розподілених на кожен одиницю виробництва, не зростає внаслідок низького рівня виробництва або простоїв. Нерозподілені накладні витрати визнаються витратами того періоду, в якому вони понесені. У періоди надзвичайно високого рівня виробництва сума постійних накладних витрат, розподілених на кожен одиницю виробництва, зменшується так, щоб запаси не оцінювалися вище собівартості. За своїм характером вартість більшості побічних продуктів є несуттєвою. В таких випадках їх часто оцінюють за чистою вартістю реалізації, ця вартість вираховується із собівартості основного продукту. В результаті балансова вартість основного продукту суттєво не відрізняється від його собівартості
Склад прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат	Подається характеристика кожної складової	Інформація відсутня

Включення до собівартості невиробничих накладних витрат	До собівартості не включаються невиробничі накладні витрати	Інші витрати включаються в собівартість запасів лише тією мірою, якою вони були понесені при доставці запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення в теперішній стан. Наприклад, може бути доцільним включати в собівартість запасів невиробничі накладні витрати або витрати на проектування продукції для конкретних клієнтів. Прикладами витрат, які виключаються із собівартості запасів і визнаються як витрати періоду, в якому вони понесені, є такі: а) понаднормові відходи матеріалів, витрати на оплату праці або інші виробничі витрати; б) витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для підготовки до наступного етапу виробництва; в) адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан; та г) витрати на продаж.
Перелік витрат, які не включаються в собівартість	відсутній	

Тому, у процесі трансформації показника собівартості слід:

- 1) виключити зі складу незавершеного виробництва наднормативні витрати;
- 2) супутню і побічну продукцію оцінювати за чистою вартістю реалізації;
- 3) у разі визнання доходу від надання послуг, за якими на дату балансу не було підписано акт, необхідно визнати й собівартість цих послуг.

Оцінка адміністративних витрат та витрат на збут

Згідно з П(С)БО 16 до адміністративних витрат належать загальногосподарські витрати, що пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. До витрат на збут - витрати підприємства, що пов'язані з реалізацією продукції (товарів), утриманням підрозділів, які займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам тощо.

Склад адміністративних витрат і витрат на збут, що визначений П(С)БО 16, в цілому відповідає вимогам МСБО за виключенням:

- до складу витрат на збут слід включити витрати на сумнівні та безнадійні борги, які відповідно слід виключити зі складу інших операційних витрат;
- витрати на збут можуть бути віднесені на собівартість продажу.

Оцінка інших операційних доходів та витрат

Під час трансформації показників доходів і витрат слід врахувати, що міжнародними стандартами пропонується не виділяти інших доходів і витрат, виходячи з принципу суттєвості можна наводити окремі їх складові, доходи і витрати від фінансових інвестицій та витрат від участі в капіталі наводяться розгорнуто і т.д. Крім того, доходи і витрати від фінансових операцій завжди подаються окремо.

Трансформація інших операційних доходів і витрат передбачає:

- 1) виключення з витрат резерву сумнівних боргів;

- 2) включення до їх складу інших доходів та інших витрат (крім доходів і витрат, пов'язаних з фінансовими інвестиціями);
- 3) виділення з їх складу окремих статей у разі їх суттєвості.

Оцінка доходів та витрат від участі в капіталі

У трансформованому звіті доходи та витрати від участі в капіталі слід відображати окремо як прибуток (збиток) від участі в капіталі:

- асоційованих підприємств;
- дочірніх підприємств;
- спільних підприємств.

У разі згортання прибутків і збитків від участі в капіталі, в межах кожної з трьох вказаних вище статей, у примітках до звіту про фінансові результати слід розкривати складові кожної згорнутої суми.

Оцінка фінансових доходів та фінансових витрат

Згідно міжнародних стандартів у складі фінансових доходів відображають дивіденди, відсотки та інші доходи, що отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі), сума амортизації дисконту (премії) по інвестиціях в боргові цінні папери; фінансовий дохід, що пов'язаний з фінансовою (капітальною) орендою, а також прибуток від продажу та дооцінки фінансових інвестицій.

Основні розбіжності щодо відображення у звітності фінансових доходів, які слід врахувати при трансформації рахунку «Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» наведено в табл. 2.12.

Таблиця 2.12

Відмінності в обліку та відображенні у звітності фінансових доходів за міжнародними стандартами та П(С)БО

Положення	П(С)БО 15 [92]	МСБО 18[60]
1	2	3
Момент визнання доходів	Розмежування моменту передачі ризиків і винагород та юридичного права не передбачається. Дохід визнається коли виконано всі умови.	Оцінка моменту, на який суб'єкт господарювання передає покупцеві суттєві ризики і винагороди щодо володіння, вимагає вивчення обставин операції. Передача ризиків та винагород щодо володіння відбувається не одночасно з передачею юридичного права власності або з передачею у володіння. Якщо в суб'єкта господарювання залишається тільки незначний ризик щодо володіння, операція вважається продажем і дохід визнається (п. 16)
Склад фінансових доходів	дивіденди, відсотки та інші доходи, що отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі)	дивіденди, відсотки та інші доходи, що отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі), сума амортизації дисконту (премії) по інвестиціях в боргові цінні папери; фінансовий дохід, що пов'язаний з фінансовою (капітальною) орендою, а також прибуток від продажу та дооцінки фінансових інвестицій.

Визнання відсотків	проценти визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами	відсотки мають визнаватися із застосуванням методу ефективної ставки відсотка, наведеного в МСБО 39 [51], параграф 9 та К35-К38
Визнання роялті	роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди;	роялті мають визнаватися на основі принципу нарахування згідно із сутністю відповідної угоди
Визнання дивідендів	дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.	дивіденди мають визнаватися, коли встановлюється право акціонера на отримання виплати.

Порядок розкриття у звітності за міжнародними стандартами фінансових витрат регулюється МСБО 23 «Витрати на позики» [67]. В системі П(С)БО ці питання визначені П(С)БО 31 «Фінансові витрати» [94]. Відповідно замість терміну «фінансові витрати» вживається «витрати на позики».

В складі фінансових витрат згідно міжнародних стандартів відображають:

- витрати на відсотки, розраховані за допомогою методу ефективної ставки відсотка, як описано в МСБО 39 «Фінансові інструменти визнання та оцінка» [51];
- фінансові витрати, пов'язані з фінансовою орендою та визнані згідно з МСБО 17 [52] «Оренда»;
 - курсові різниці, що виникають внаслідок одержання позик в іноземній валюті, якщо вони розглядаються як коригування витрат на відсотки та ін.

Основні відмінності щодо порядку відображення фінансових витрат згідно П(С)БО та МСБО наведено в табл. 2.13.

Таблиця 2.13

Відмінності в обліку та відображенні у звітності фінансових витрат за міжнародними стандартами та П(С)БО

Питання	П(С)БО 31	МСБО 23
1	2	3
Стандарт не застосовується	Відсутні спеціальні вказівки	До витрат на позики, які безпосередньо відносяться до придбання, створення або виробництва: а) кваліфікаційного активу, якщо він оцінюється за справедливою вартістю (наприклад, біологічні активи) або б) запасів, які виробляють (випускають) постійно або серійно у великій кількості
Термін фінансові витрати	Визначення відповідає наведеному в МСФЗ для витрат на позики.	Термін відсутній, використовується витрати на позики – витрати на сплату відсотків та інші витрати, понесені підприємством у зв'язку із запозиченням коштів.

Склад витрат на позики	Не наведено	- витрати на відсотки, розраховані за допомогою методу ефективної ставки відсотка, як описано в МСБО 39 «Фінансові інструменти» визнання та оцінка; - фінансові витрати, пов'язані з фінансовою орендою та визнані згідно з МСБО 17 «Оренда»; – курсові різниці, що виникають внаслідок одержання позик в іноземній валюті, якщо вони розглядаються як коригування витрат на відсотки
Хто не капіталізує витрати на позики	Юридичні особи – суб'єкти малого підприємництва; іноземні представництва; юрособи, які не здійснюють підприємницької діяльності	IFRS for SME (Міжнародний Стандарт фінансової звітності для підприємств малого та середнього бізнесу) вимагає від суб'єктів <i>середнього й малого</i> бізнесу визнати <i>всі</i> витрати за позиками як витрати у складі прибутку або збитку того періоду, у якому їх зазнано
Умови для капіталізації	Не наведено	Витрати на позики капіталізуються тільки тоді, коли є ймовірність, що вони принесуть у майбутньому економічні вигоди й ці витрати можна достовірно оцінити
Особливості визнання в умовах гіперінфляційної економіки	Питання не розглянуто	Якщо підприємство повинне застосовувати МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляційної економіки» [62], то не капіталізується частина витрат на позики, що покриває інфляцію
Знецінення та капіталізація витрат на позики	Немає такої вимоги	Якщо балансова вартість або очікувана залишкова вартість активу, що кваліфікується, перевищує суму його очікуваного відшкодування або чистої вартості реалізації – його балансова вартість повністю або частково списується відповідно до вимог інших стандартів

У практиці фінансові витрати часто подають у звіті про фінансові результати як чисті фінансові витрати (тобто за вирахуванням фінансових доходів) якщо їх сума не суттєва. Слід врахувати, що всі суттєві складові фінансових доходів і витрат повинні бути виділені в окремі статті.

Оцінка інших доходів та інших витрат

Після виключення зі складу інших доходів та інших витрат доходів і витрат, що пов'язані з фінансовими інвестиціями, решта доходів і витрат переноситься до складу відповідно інших операційних доходів та інших операційних витрат. При цьому, якщо реалізація майнових комплексів відповідає визначенню діяльності, що припиняється, тоді прибуток або збиток від такої операції слід відображати окремою статтею згідно з МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [49].

Надзвичайні (екстраординарні) статті

Ці доходи та витрати слід включити до складу інших операційних доходів або інших операційних витрат, так як в звітності за міжнародними стандартами не визнаються надзвичайні операції.

Питання для повторення до розділу 2

1. Мета Концептуальної основи полягає (чому?)
2. Які напрями передбачає для розкриття Зміст Концептуальних засад фінансової звітності за МСФЗ ?
3. Проведіть аналогію між якісними характеристиками фінансової звітності (затвердженими на законодавчому рівні) та якісними характеристиками корисної фінансової звітності (за Концептуальною основою).
4. Фундаментальними якісними характеристиками корисної фінансової звітності, визначеними Концептуальною основою, є (які?).
5. Назвіть основоположні припущення, на яких ґрунтуються Концептуальні засади.
6. Назвіть основні коригування/розкриття, для «основні засоби», які можуть бути необхідними внаслідок положень МСБО 16 «Основні засоби».
7. В чому полягають особливості трансформації оцінки активів, що оприлюднюються в статті «Нематеріальні активи», якщо облік здійснювався за принципами НПСБО 8, а концептуальну основу суб'єкт розкриває на засадах Міжнародних стандартів ?
8. Які розкриття передбачає стаття «Запаси» в питаннях відмінностей міжнародних та вітчизняних облікових стандартів ?
9. Яку інформацію необхідно включити для оцінки економічних ресурсів суб'єкта господарювання його нинішнім та потенційним інвесторам?
10. Чи вірне твердження: «економічний ресурс — це майбутні економічні вигоди, що їх отримає держатель у разі його використання»?

РОЗДІЛ 3. СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ АУДИТУ: АЛЬТЕРНАТИВИ РЕЗУЛЬТАТИВНОЇ ПРАКТИКИ

3.1. Критерії оцінювання Системи Управління Якістю

Абревіатуру ISO (ICO) – International Organization for Standardization, давно сприймають як синонім гарантії високої якості. Сьогодні понад мільйон суб'єктів господарської діяльності у світі сертифіковані відповідно до стандарту ISO 9001 – системи управління якістю, сертифікація за якою гарантує, що підприємство може випускати продукцію на стабільному рівні якості та постійно його підвищувати. В Україні аналогом цього стандарту є ДСТУ ISO 9001:2015. Система управління якістю (далі – СУЯ) є невід'ємною складовою менеджменту, що слідує ринковим нормам та правилам бізнесу [14].

Практика впровадження СУЯ поряд з оптимістичними результатами якісних покращень, на жаль, розкриває проблемні, дискусійні сторони таких процесів: посилення формалізації та бюрократії, спричинене сертифікованою системою управління якістю; можна зустріти ситуацію, коли управління якістю перешкоджає, а не підтримує реалізацію зусиль зі сталого розвитку. СУЯ піддавалася критиці за перешкоджання творчості, відірваності від реальної практики, обмеженої підтримки процесів поліпшення якості, проявів негативного впливу на дотримання технологічних процесів, обмеження фокусу на виробництві та системах управління замість того, щоб підтримувати сталий розвиток та інноваційні технології.

Важливо відмітити: цінність СУЯ не стільки в системному контролі за якістю операційної діяльності, скільки *в нарощенні доданої цінності суб'єктами господарської діяльності*. В інтерпретації аудиторської діяльності це можна сформулювати як *підвищення довіри до висловленої аудитором думки за результатами надання аудиторських послуг*.

Ілюстративними щодо питань реформування аудиторської діяльності є щорічні Звіти ОСНАД (табл. 3.1):

Таблиця 3.1

Динаміка ринку аудиторських послуг вітчизняних суб'єктів аудиторської діяльності
(далі – САД)

№ з\п	Показник	Одиниця виміру	30 червня 2023 року	30 червня 2024 року
1	Обсяг аудиторських послуг, наданих САД	млрд грн	3,2	2,8
2	Загальна кількість аудиторських завдань, виконаних САД	тис. од.	14,8	11,0
3	Середня вартість однієї аудиторської послуги, наданої САД	тис. грн	215	252
4	Вартість аудиторських послуг, наданих ПСІ	млрд грн	1,6	1,4
5	Кількість аудиторських послуг САД, наданих ПСІ	тис. од.	2,7	2,0

6	Середня вартість однієї аудиторської послуги САД, наданої ПСІ	тис. грн	602	674
7	Кількість аудиторів	осіб	2711	2747
8	Кількість САД	од.	835	807
9	САД із правом проводити обов'язковий аудит ПСІ	од.	78	67

узагальнено на основі [9]

Станом на 30 червня 2024 року порівняно з 01 липня 2023 року кількість САД, які зареєстровані у Реєстрі, зменшилася на 3,4% або 28 суб'єкти, відтак, становила 807 САД. З них 45 САД – фізичні особи – підприємці. Кількість САД із правом проведення обов'язкового аудиту, реєстрові дані про яких містяться у розділі III Реєстру, зменшилась на 23,3% або на 49 САД і становила 161 САД. Також зменшилась кількість САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств суспільного інтересу (розділ IV Реєстру), на 11 САД або 14,1% і становила 67 [9].

Аналіз перевірок, проведених Комітетом з контролю якості АПУ, свідчить: на жаль, ми не всі встигаємо за еволюцією правил та принципів міжнародної практики оцінювання якості аудиторських послуг. Відповідно до Рекомендацій Комітету з контролю якості у разі виявлення в процесі перевірки недоліків інспектор Комітету оцінює значущість недоліків та класифікує значущі недоліки за такими категоріями, які можна згрупувати за типовістю, суттєвістю та частотою виявлення:

А) серед значущих недоліків системи контролю якості стосовно забезпечення політиками та процедурами якості надання аудиторських послуг за елементами, що мають критичну оцінку: «Відповідальність керівництва за якість на фірмі» – забезпечення кваліфікаційного та достатнього за чисельністю задіяного на виконання завдань персоналу; «Прийняття та продовження відносин з клієнтами і конкретних завдань» – забезпечення діючими політиками та процедурами достатньої впевненості щодо прийняття завдання та належного його виконання (включно з часом та ресурсами, дотриманням відповідних етичних вимог); «Людські ресурси» – дієвість внутрішніх регуляторних документів щодо залучення працівників на виконання завдань, підтримка та розвиток їх компетенції, обґрунтоване призначення членів команди та їх адміністративна підпорядкованість; «Виконання завдання» – розуміння завдань задіяними аудитором, моніторинг консультування та перевірки та етапах виконання завдання, підготовка документації; «Моніторинг» – належне впровадження суб'єктом аудиторської діяльності (САД) системи моніторингу надання послуг в частині їх регламентації та дотримання та врахування /виправлення виявлених недоліків;

Б) значущі недоліки дотримання окремих вимог Закону № 2258 стосувались: призначення для виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності ключового партнера; ведення особових справ за кожною юридичною особою, фінансова звітність якої перевіряється; своєчасності сплати внесків; не дотримання суцільної дії договору страхування виконання договорів обов'язкового аудиту;

В) значущими недоліками виконання завдання ідентифікувались такі питання, як: документування процедур під час прийняття та продовження відносин з клієнтами; виконання аудиторських процедур щодо залишків на початок періоду; визначення суттєвості при плануванні аудиту; документування основних елементів розуміння суб'єкта господарювання, його середовища та внутрішнього контролю; документування процесу ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення; планування аудиту фінансової звітності; виконання заходів контролю та його документування; документування процесу

організації аудиторської вибірки; документування аудиторських процедур та отримання аудиторських доказів для кожного суттєвого класу операцій; забезпечення основи для аудиторської думки; структури і змісту аудиторських звітів та ін.

Варто зазначити, що Аудиторською палатою висвітлюються поширені недоліки за окремими елементами системи контролю якості, що дозволяє САД оперативно відреагувати на потенційні ризики внутрішніх систем контролю якості, посилити політики та процедури для попередження виявлених контролерами Комітету з контролю якості аудиторських послуг порушень, наприкладу:

- за елементом «Відповідальність керівництва за якість»: упроваджені процеси розподілу управлінських обов'язків уможливають вплив комерційних рішень на якість виконаної роботи, не забезпечують виділення достатніх ресурсів для розвитку, документування й підтримки політик і процедур контролю якості, в т.ч., достатнього виділення ресурсів; встановлені САД політики та процедури щодо прийняття завдання/клієнта не дотримуються на практиці;

- за елементом «Прийняття та продовження відносин з клієнтами і конкретних завдань»: встановлені САД політики і процедури прийняття завдання /конкретних завдань не забезпечують достатню впевненість, що аудиторська компанія прийме завдання лише в тому разі, якщо вона є компетентною для виконання цього завдання, має необхідні для цього можливості включно з часом та ресурсами, зможе дотриматися відповідних етичних вимог та розглянула питання чесності клієнта і не має інформації, яка б свідчила про нечесність клієнта.

- за елементом «Відповідні етичні вимоги»: ідентифіковані під час перевірки недоліки свідчать, що САД не встановив політики та процедури, що надають достатню впевненість у тому, що фірма та персонал дотримуються відповідних етичних вимог, а саме незалежності.

- за елементом «Виконання завдання»: виявлені значущі недоліки під час перевірки виконаних завдань свідчать про те, що політики та процедури САД не забезпечують виконання завдань відповідно до вимог МСА та Закону. Наявні у САД внутрішньо фірмові стандарти/положення щодо виконання завдання з аудиту не дотримуються на практиці.

- за елементом «Моніторинг»: встановлений САД процес моніторингу не надає достатньої впевненості у тому, що політики і процедури системи контролю якості раціонально сплановано, відтак – вони працюють неефективно. Відсутні механізми взаємодії між всіма членами команди з завдання та іншим персоналом у частині повідомлення про недоліки, виявлені в процесі моніторингу; складання плану дій по результатам моніторингу, який містить формальний характер; не своєчасності вживання відповідних заходів для усунення будь-яких недоліків, виявлених у процесі моніторингу з подальшим корегуванням політик та процедур контролю якості.

Питання якості аудиту – питання нашого рейтингу, рейтингу фахівців, покликаних бути взірцем фахової надійності та корпоративної етики. В практику як аудиту, так і контролю якості аудиторських послуг САД активно запроваджують ризико-орієнтований підхід.

Аудиторський ризик являє собою одну з найскладніших категорій аудиту, оскільки є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику не виявлення. За МСА аудиторський ризик – ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку в разі, якщо фінансова звітність суттєво викривлена.

Безперечно, існує багато ризиків для суб'єктів аудиту, що можуть негативно вплинути на досягнення цілей якості, однак, не всі ризики вважаються ризиками якості. Відповідно до Міжнародного стандарту з управління якістю 1 «Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг» (далі - МСУЯ 1) ризик якості (quality risk) – ризик, який обґрунтовано може: виникнути; окремо або в поєднанні з іншими ризиками негативно

вплинути на досягнення однієї або декількох цілей якості якістю.

Ризик якості пов'язаний з потенційною можливістю невиконання завдань, передбачених цілями якості. В свою чергу, цілі якості – це бажані результати щодо компонентів системи управління якістю, які мають бути отримані аудиторською компанією (МСУЯ 1, Процес оцінки ризиків фірми, п.п. 23–27) [34].

В оцінці ризиків важливо раціонально застосовувати принцип суттєвості – не доцільно ідентифікувати та оцінювати кожен можливий ризик. Визначення ризику якості в МСУЯ 1 включає поріг того, які саме ризики вважаються ризиком в питаннях якості аудиту.

Ризик кваліфікується як ризик якості, якщо він відповідає обом критеріям у визначенні: *має розумну ймовірність виникнення; окремо або в поєднанні з іншими ризиками якості може негативно вплинути на досягнення цілей однієї або кількох цілей якості.*

Ризик якості є комплексною оцінкою ризиків в розрізі компонентів системи управління якістю (СУЯ) аудиторської компанії. Альтернативно (один з варіантів) елементи комплексної структури СУЯ можна представити як невід'ємну складову менеджменту операційної діяльності Компанії (табл. 3.2)

Таблиця 3.2

Альтернативні підходи до адміністрування Системи Управління Якістю аудиторської компанії [98]

№ з/п	Внутрішні регуляторні документи	Зміст, функціональне призначення
1	2	4
	<i>Внутрішні регуляторні документи Компанії щодо менеджменту ефективності «Системи управління якістю»</i>	
1.	ПОЛОЖЕННЯ «МЕНЕДЖМЕНТ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ» (далі – Положення про СУЯ)	Менеджмент «Системи управління якістю» в Компанії: основні політики та процедури, напрямки адміністрування, методичні інструменти забезпечення ефективної імплементації вимог МСУЯ 1, МСУЯ 2
1.1.	Додатки до ПОЛОЖЕННЯ СУЯ	Додатки в розрізі організаційних напрямків менеджменту/змістових розділів, передбачених Положенням СУЯ, з покроковою регламентацією управлінського забезпечення Компанією вимог МСУЯ 1, МСУЯ 2, МСА 220
1.3.	МЕТОДИКА УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ: ідентифікація, попередження, оцінка ризиків аудиту, заходи нівелювання негативного впливу ризиків згідно МСУЯ 1 (далі – Методика управління ризиками)	Методика управління ризиками – о внутрішній регуляторний документ, що розкриває детально і послідовно політику Компанії щодо управління процесами ідентифікації, попередження, оцінки ризиків аудиту, заходів нівелювання негативного їх впливу (в кореляції з відповідними розділами ПОЛОЖЕННЯ СУЯ)
1.4.	МЕТОДОЛОГІЯ РОЗУМІННЯ КОНЦЕПТУАЛЬНИХ ПОЛОЖЕНЬ МСУЯ 1 та 2, МСА 220 (ПЕРЕГЛЯНУТОГО), далі – Методологія розуміння МСУЯ)	Розкриття дефініцій/трактування базових понять, методів, принципів і норм МСУЯ 1, МСУЯ 2, МСА 220.
	<i>Внутрішні регуляторні документи Компанії щодо забезпечення якості аудиторських послуг</i>	
2.	МЕТОДИЧНІ ВКАЗІВКИ ДЛЯ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ У ВІДПОВІДНОСТІ ДО ВИМОГ МСА (далі – Методичні вказівки для проведення аудиту).	Методичні вказівки для проведення аудиту призначені для практичної імплементації вимог Міжнародних стандартів аудиту на засадах дотримання політик та процедур СУЯ, затвердженого Компанією. Кожен розділ Методичних вказівок підкріплений низкою Положень (Положення «Прийняття клієнта», Положення «Планування аудиту фінансової звітності», Положення «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення» та ін.).

2.1.	ПОЛОЖЕННЯ в розрізі окремих етапів, видів робіт, процедур аудиту в рамках певних МСА	ПОЛОЖЕННЯ, на які спираються Методичні вказівки для проведення аудиту – це послідовна методика дотримання вимог окремих МСА за етапами, видами та процедурами аудиту. Кожне Положення підкріплене Робочими документами – детальним документуванням аудиторських процедур на кожному з етапів, оцінкою щодо отриманих результатів.
	<i>Внутрішні регуляторні документи Компанії щодо забезпечення системного контролю/моніторингу за результативністю СУЯ</i>	
3.	МЕТОДОЛОГІЯ МОНІТОРИНГУ СУЯ (далі – Методологія моніторингу СУЯ)	Методологія проведення моніторингу – система політик і процедур для забезпечення ефективного моніторингу практичного застосування системи управління якістю Компанії з метою ідентифікації та попередження загроз не дотримання положень/правил, принципів зазначеного в п.1. ПОЛОЖЕННЯ «МЕНЕДЖМЕНТ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ». Розділи Методології проведення моніторингу підкріплені відповідними додатками (регламентованими в Положенні СУЯ).

Ключова думка: система управління якістю не має простої циклічності, її результативність – у системному нормативному та внутрішньо управлінському розвитку. З цією метою важливо структурувати надійну систему внутрішнього моніторингу управління якістю із залученням до виконання таких функцій компетентних та адміністративно – незалежних аудиторів.

Внутрішній аудит СУЯ не може виконувати своєї функції тільки декларативними рішеннями. Через налагоджену комунікацію з виконавцями аудиту, зацікавленість в затребуваності своєї ролі відповідальний за СУЯ в аудиторській компанії повинен підвищувати всій рівень, ділитись набутими знаннями з колегами – аудиторами протягом виконання замовлення, працювати з ризиками якості «на випередження».

3.2. Концептуальна основа Системи Управління Якістю аудиторської компанії

Серед основних завдань ефективного менеджменту операційної діяльності аудиторської компанії – запровадження та підтримка Системи управління якістю, що забезпечує аудиторам обґрунтовану впевненість в тому, що:

(а) аудиторська компанія, її персонал виконують свої обов'язки відповідно до професійних стандартів, застосованих правових і нормативних вимог, а також виконують завдання відповідно до таких стандартів і вимог;

(б) звіти із завдань, що надаються Компанією, партнерами із завдань доречні в даних обставинах (п.14,МСУЯ 1).

МСУЯ 1 «Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг» [5] розглядає відповідальність Компанії за розробку, впровадження та функціонування системи управління якістю для аудитів, оглядів фінансової звітності, або інших завдань з надання впевненості чи супутніх послуг.

Вимоги МСУЯ 1 та МСУЯ 2 «Перевірки якості завдання» організовані таким чином, щоб забезпечити відповідні зв'язки між стандартами [34; 35]:

- МСУЯ 1 стосується обсягу завдань, що підлягають перевірці якості;

- МСУЯ 2 – регламентує конкретні вимоги до призначення та кваліфікації відповідального за перевірку якості завдання, а також виконання і документування

перевірки.

МСУЯ 2 включають нові вимоги та матеріали для застосування, що стосуються:

- прийнятності особи в Компанії, відповідальної за призначення відповідальних за перевірки якості завдань;
- обмеження щодо права особи бути призначеною відповідальним за перевірку якості завдання, для якого ця особа раніше була партнером із завдання;
- відповідності особи, яка допомагає відповідальному за перевірку якості завдання у виконання перевірки якості завдання;
- прийняття відповідальним за перевірку якості завдання загальної відповідальності за якість виконання завдання, включаючи належний нагляд за роботою осіб, які надають допомогу у проведенні перевірки.

Структура системи управління якістю (СУЯ) залежать від масштабів та особливостей надання аудиторських послуг Компанії, яка виконує різні види завдань для широкого кола суб'єктів господарювання, включаючи аудит фінансової звітності суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, ймовірно, буде потрібна складніша та більш формалізована система управління якістю, а також допоміжна документація, ніж фірмі, яка виконує тільки огляд фінансової звітності або завдання з компіляції інформації (п. 10, МСУЯ 1).

СУЯ Компанії охоплює наступні *вісім компонентів*:

- (a) процес оцінки ризиків фірми: визначає процес, якому Компанія повинна слідувати при впровадженні ризик-орієнтованого підходу у всій системі управління якістю;
- (b) управління та керівництво: створює середовище, яке підтримує систему управління якістю;
- (c) відповідні етичні вимоги;
- (d) прийняття та продовження відносин з клієнтами і конкретних завдань;
- (e) виконання завдання;
- (f) ресурси: елементи та види ресурсів забезпечують розробку, впровадження та функціонування СУЯ;
- (g) інформацію та комунікацію: інтеграцію ресурсів в процеси розробки, впровадження та функціонування СУЯ;
- (h) процес моніторингу та виправлення: процес, призначений для моніторингу всієї системи управління якістю (параграф А3, 4 МСУЯ 1) .

Відповідно до статей 8,9 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (далі – Закон про аудит) аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані при наданні аудиторських послуг [7]:

забезпечити етичну професійну поведінку із дотриманням: пріоритету суспільних інтересів, загальних норм моралі, принципів незалежності та об'єктивності, професійної компетентності, конфіденційності та професійної таємниці (ст. 8);

дотримуватися принципу професійного скептицизму, що передбачає допущення можливості суттєвого викривлення інформації, яка розкрита у фінансовій звітності, внаслідок виявлених при проведенні аудиту фактів чи поведінки, що вказують на порушення, у тому числі шахрайство або помилку, не зважаючи на попередній досвід аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності щодо чесності, порядності посадових осіб юридичної особи та іншого утворення без статусу юридичної особи, фінансова звітність яких перевіряється (ст. 9).

Серед потенційних загроз дотриманню основоположних етичних принципів на практиці залишається ймовірність настання обставин, що можуть вплинути на якість виконання аудиторських процедур, а саме появу загрози:

- 1) власним інтересам – загроза того, що фінансові, чи інші інтереси неналежним

чином впливатимуть на судження та\або поведінку Компанії чи команди із завдання (прямий, непрямий фінансовий інтерес, тісні ділові стосунки із замовником, знаходження значної помилки при оцінюванні результатів попередніх професійних послуг та ін.);

2) самоперевірки – загроза необ'єктивної оцінки Компанією або командою з завдання результатів попереднього судження, послуг, виконаних професіоналом-бухгалтером чи іншою особою, якщо на таку оцінку покладатиметься партнер із завдання при формуванні висновку;

3) суб'єктивного відстоювання клієнта: Компанія або член команди із завдання відстоює позицій замовника чи думки замовника щодо конкретного питання;

4) фамільярності стосунків із замовником, його директорами, посадовими особами;

5) залякування: член команди із завдання одержує відкриті або приховані погрози заміни аудитора через незгоду щодо застосування принципу бухгалтерського обліку, відчуває тиск та ін.

Незалежність вимагає системного контролю за виконанням своїх обов'язків кожним партнером \ аудитором, оскільки є одним з комплексних показників професійної придатності: незалежності мислення, що дає можливість надання висновку без стороннього впливу; зовнішньої незалежності, що означає уникнення фактів та обставин, які мають настільки велике значення, що третя особа, знаючи всю відповідну інформацію, на їх підставі здатна дійти до обґрунтованого висновку щодо чесності, об'єктивності, професійного скептицизму виконавців завдання.

Альтернативний перелік питань, важливих для документування Компанією у формі окремих додатків з метою професійної оцінки аудитора – це окремі політики менеджменту управління, затверджені Компанією в єдиному документі, наприклад – «Політики та процедури» (альтернативний підбір яких наведено в Додатку 8 «Політики і процедури»).

Ключовий партнер завдання

МСУЯ 1 зазначає вимоги щодо процедур призначення партнера /ключового партнера, його компетенцій та відповідальності.

Компанія повинна покладати:

(а) кінцеву відповідальність та підзвітність за систему управління якістю на головного виконавчого директора фірми або керуючого партнера Компанії (особу зі схожими повноваженнями) або, як альтернатива, керуючу раду партнерів фірми (орган зі схожими повноваженнями);

(b) операційну відповідальність за систему управління якістю;

(c) операційну відповідальність за конкретні аспекти системи управління якістю, включаючи:

(i) дотримання вимог незалежності;

(ii) процес моніторингу та виправлення.

При розподілі ролей Компанія повинна визначити, що фізична особа (особи):

(а) має відповідний досвід, знання, вплив і авторитет в Компанії, а також достатньо часу для виконання покладених на неї обов'язків;

(b) розуміє надану їй роль і те, що вона несе відповідальність за її виконання.

Компанія повинна визначити, що особа, на яку покладено операційну відповідальність за систему управління якістю, дотримання вимог незалежності та процес моніторингу та виправлення, *має прямий зв'язок з особою (особами), на яку (яких) покладено кінцеву відповідальність та які підзвітні за систему управління якістю* (МСУЯ 1, п. 20–22, параграф A36–A38).

МСУЯ 1 вимагає, щоб відповідальний за перевірку якості завдання:

(1) обговорював значущі питання з партнером із завдання;

(2) перевіряв відібрану документацію із завдання, що стосується значних суджень, зроблених командою із завдання, та висновків, яких вона дійшла;

(3) оцінив висновки, яких дійшли під час формулювання звіту, і розглянув, чи запропонований звіт є доречним.

Параграфи 25(а)–25(с) МСУЯ 2 розширюють ці положення, зобов'язуючи відповідального за перевірку якості завдання [35]:

1) прочитати та отримати розуміння інформації, що надана: командою із завдання щодо характеру і обставин завдання та суб'єкту господарювання; фірмою, пов'язаною з процесом моніторингу та виправлення, зокрема, щодо ідентифікації недоліків, які можуть відноситися або впливати на області, пов'язані зі значними судженнями, зробленими командою із завдання.

2) обговорив з партнером із завдання, як альтернатива – з іншими членами команди із завдання, важливі питання та значні судження, зроблені при плануванні та виконанні завдань та звітування за ними.

3) на основі інформації, отриманої та обговореної вище, перевіряв відібрану документацію із завданням, що стосується значних суджень, зроблених командою із завдання, і оцінити основу для таких значних суджень, документальне підтвердження зроблених висновків, обґрунтування думки.

Обговорення з партнером із завдання (або іншими членами команди із завдання, якщо застосовне), разом з інформацією, отриманою від команди із завдання щодо характеру та обставин суб'єкта господарювання, дозволить відповідальному за перевірку якості завдання дізнатися про сфери, для яких могли б бути зроблені значні судження.

МСУЯ 2 включають нові вимоги та матеріали, що стосуються:

- прийнятності особи (осіб) в Компанії, відповідальної за призначення відповідальних за перевірку якості в рамках завдань;
- обмеження щодо права особи бути призначеною відповідальним за перевірку якості завдання, для якого ця особа раніше була партнером із завдання;
- відповідності особи (осіб), яка допомагає відповідальному за перевірку якості завдання у виконання перевірки якості завдання;
- прийняття відповідальним за перевірку якості завдання загальної відповідальності за виконання перевірки якості завдання, включаючи належний нагляд за роботою осіб, які надають допомогу у проведенні перевірки.

Кореляція окремих регуляторних вимог Міжнародних стандартів аудиту, що підсилюють їх функціональну місію, наведена в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Базові положення системи управління якістю аудиту відповідно до МСА 220
(переглянутого)

<i>Посилання в МСУЯ 2 [35]</i>	<i>Вимоги та окремі положення для застосування в МСА 220 (переглянутого)</i>	<i>Посилання в МСА220 (переглянутого) [24]</i>
Пар. А25	Обов'язки Ключового партнера\партнера із завдання перевіряти аудиторську документацію, що стосується важливих питань та значних суджень	Пар. 36
Пар. А35	Обов'язки Ключового партнера\партнера із завдання перевіряти аудиторську документацію, що стосується важливих питань та значних суджень, в тому числі тих, що стосуються складних або спірних питань, ідентифікованих в ході виконання завдання, і зроблених висновків	Пар. 31

Пар. А36	Приклади значних суджень, які можуть бути ідентифіковані	Пар. А93
Пар. А42	Приклади перешкод для застосування професійного скептицизму на рівні завдання, несвідомих упереджень аудиторів, які можуть перешкоджати застосуванню професійного скептицизму, можливих дій з боку команди із завдання, щоб зменшити перешкоди для застосування професійного скептицизму на рівні завдання	Пар. А34-А36
Пар. А44	Вимога до Ключового партнера\партнера із завдання перед датуванням звіту аудитора взяти на себе відповідальність за визначення того, чи було дотримано відповідних етичних вимог, в тому числі тих, що пов'язані з незалежністю	Пар. 21
Пар. А46	Вимога до Ключового партнера\партнера із завдання до датування звіту аудитора визначити, що залучення партнера із завдання було достатнім та належним протягом усього періоду виконання завдання із аудиту	Пар. 40(а)

Важливими питаннями залишаються сьогодні процедури ротації задіяних фахівців. Ротація Ключового партнера/партнера із завдання здійснюється *мінімум раз на сім років при наступних типах аудиту*:

- всі види аудитів підприємств, цінні папери з активів та зобов'язань яких котуються на біржі;

- підприємства, що пропонують продукти державних інвестицій та капіталовкладень, включаючи страхові продукти, пайові інвестиційні фонди, схеми колективного інвестування, хеджеві фонди, опціони, медичні страховки та схеми мікро фінансування з накопичувальним елементом;

- завдання щодо юридичних осіб, що являють собою державний інтерес. Це включає аудит банків, страхових компаній, кооперативних товариств, в тому числі накопичувальних та кредитних кооперативних організацій та асоціацій, що є публічними і в яких членство є відкритим для громадськості; та

- завдання (класи завдань) із незвичайними обставинами або ризиком. Це можуть бути галузі, яким загрожує економічний спад.

Партнер, що знімається із завдання за ротацією, не бере участі в аудиторському завданні до *завершення 2-річного строку з дати ротації* [9].

У випадку одноосібного власника або малих аудиторських фірм, де ротація партнерів із завдання не є можливою, або професійними вимогами не встановлено жодного обмеження, Компанії слід розглянути можливість *залучення належної особи ззовні для перевірки аудиторського завдання з метою зменшення загрози ризиків до прийнятного рівня*.

Будь-які особи, зняті з завдання через ротацію, не повинні брати участь в ньому *протягом хоча б двох років з дати ротації*.

Для аудитів фінансової звітності параграф 25(f) МСУЯ 2 включає нову вимогу до відповідального за перевірку якості завдання – оцінити підстави для визначення партнером із завдання того, що участь партнера із завдання була достатньою і належною протягом усього часу виконання завдання з аудиту, щоб у партнера із завдання були підстави для визначення того, що зроблені значні судження та висновки є належними з урахуванням характеру і обставин завдання.

Прийняття та продовження відносин із замовниками та аудиторських завдань

Керівництво з управління якістю Компанії включає в себе політику та процедури

стосовно прийняття та продовження відносин із замовниками та виконання аудиторських завдань. До цього належать політики та процедури щодо: нових замовників та нових аудиторських завдань для існуючих замовників; продовження аудиторських завдань; відкликання з аудиторських завдань; підготовка листів-зобов'язань.

Мета зазначених політик – забезпечення партнерами із завдання дотримання відповідних процедур щодо прийняття та продовження відносин із замовником та аудиторських завдань, а також досягнення належних висновків в цьому відношенні.

Компанія повинна встановити наступні цілі якості, що стосуються прийняття і продовження відносин з клієнтами і конкретних завдань:

(а) судження Компанії про те, чи слід приймати (або продовжувати) відносини з клієнтом (або конкретне завдання) є доречними, спираючись на: інформацію про характер і умови завдання, а також про чесність і етичні цінності клієнта (включаючи керівництво і, при необхідності, тих, кого наділено найвищими повноваженнями), достатні для обґрунтування таких суджень; (параграфи А67–А71); здатність Компанії виконувати завдання відповідно до професійних стандартів і застосовних правових і нормативних вимог (параграф А72);

(b) Фінансові та операційні пріоритети Компанії не призводять до появи неправильних суджень про те, чи слід приймати або продовжувати відносини з клієнтом, конкретне завдання (параграфи А73– А74, п. 30 МСУЯ 1);

Ключовий партнер із завдання повинен забезпечувати наявність у команди завдання та експертів з аудиту, *які не є членами команди* із завдання, належної компетентності та здатності:

А. Виконувати завдання з аудиту у відповідності до професійних стандартів та застосовних юридичних і нормативних вимог.

Б. Забезпечувати видання аудиторського звіту, що відповідає поточним обставинам.

Ключовий партнер із замовлення зобов'язаний:

- відповідати за здійснення командою відповідних консультацій щодо складних чи спірних питань;

- переконатись в тому, що члени команди із завдання здійснили належні консультації протягом його виконання, як всередині команди, так і між командою та іншими особами на відповідних рівнях у межах чи за межами Компанії;

- переконатись в тому, що суть та обсяг таких консультацій, а також зроблені з них висновки погоджені стороною, що надавала такі консультації;

- визначити, чи було запроваджено Замовником, Компанією ознайомлення з висновками, отриманими в результаті таких консультацій.

Консультації слід отримувати безпосередньо в Компанії, або за її межами від осіб, які мають досвід для вирішування таких складних, спірних питань.

Всі консультації, в тому числі усні, повинні бути достатньо задокументовані для забезпечення розуміння питання, що було предметом консультації, результатів консультації, прийняття рішення та підстави для такого рішення, а також його реалізації. Також важливо фіксувати з ким саме проводились консультації, вказувати причину вибору певного консультанта.

Параграф 27 МСУЯ 2 містить нову вимогу «резервної дії» для відповідального за перевірку якості завдання: визначити, чи виконано вимоги МСУЯ 2 щодо виконання перевірки якості завдання, та чи завершена перевірка якості завдання. Параграф А40 МСУЯ 2 містить настанови, що політики або процедури аудиторської Компанії можуть визначати документацію із завдання, яку повинен перевірити відповідальний за перевірку якості завдання [35].

Огляд управління якістю завдання

Відповідно до МСУЯ 1 Компанія повинна покласти на директора Компанії \ Ключового партнера (пар. А32–А35):

- (a) кінцеву відповідальність та підзвітність за систему управління якістю;
- (b) операційну відповідальність за систему управління якістю;
- (c) операційну відповідальність за конкретні аспекти СУЯ, включаючи: дотримання вимог незалежності (пар. А36), процес моніторингу та виправлення.

МСА 220 (переглянутий) визначає поняття «огляд управління якістю завдання» та «перевіряючий управління якістю завдання» таким чином:

Огляд управління якістю завдання - це процес:

-спрямований на надання об'єктивної оцінки на дату (або до дати складання) аудиторського звіту значних суджень, зроблених командою із завдання, та висновки, до яких вона дійшла при формулюванні думки аудитора;

-призначений для аудиту фінансової звітності юридичних осіб, чиї цінні папери котуються на фондовій біржі, а також для інших типів аудиторських завдань, за їх наявності, для яких огляд управління якістю завдання є вимогою Компанії.

Перевіряючий управління якістю завдання (Ключовий партнер, інша особа в Компанії, зовнішній спеціаліст із належною кваліфікацією, або команда з таких осіб, з яких жодна не входить до складу команди із завдання) – фахівець з достатнім та відповідним досвідом для об'єктивної оцінки значних суджень, зроблених командою із завдання, висновків, до яких вона дійшла при формулюванні аудиторського звіту.

Компанії може знадобитись огляд управління якістю завдання при виконанні аудиту з високим ризиком та аудиту підприємств – суб'єктів суспільного інтересу.

Якщо перевіряючий управління якістю завдання рекомендує Ключовому партнеру не приймати завдання, питання не вирішується на користь перевіряючого - звіт не повинен видаватись до вирішення такого питання згідно процедур Компанії щодо врегулювання розбіжностей думок.

У відповідності до МСУЯ 1, 2 Компанією будуть прийняті низка політик та процедур, в тому числі – призначення перевіряючих з управління якістю завдань, встановлення придатності таких перевіряючих шляхом оцінки:

А. Технічних кваліфікацій: така особа, як мінімум, повинна бути членом визнаної професійної бухгалтерської установи, мати достатній та відповідний досвід виконання завдань того типу, за який береться;

Б. Обсягу: перевіряючий з управління якістю завдання може проводити консультації без шкоди щодо об'єктивності інформації.

Для забезпечення підтримки у сфері повноважень перевіряючий *не буде*: обраний партнером із завдання; брати участь в виконанні завдання; приймати рішення від імені команди із завдання; залежати від факторів, що загрожують його об'єктивності.

У випадку одноосібного власника, малих фірм зовнішні спеціалісти з відповідною кваліфікацією можуть найматись для виконання огляду управління якістю завдань, або група Компаній може використовувати послуги одна одної для сприяння таким оглядам.

За необхідності здійснення огляду управління якістю аудиторського завдання партнер із завдання зобов'язаний: з'ясувати, чи було призначено перевіряючого управління якістю завдання; обговорювати з перевіряючим управління якістю завдання значні питання, що виникають протягом виконання аудиторського завдання, не ставити дату на аудиторському звіті до завершення огляду управління якістю завдання.

При підготовці документації за перевітками управління якістю Компанія повинна включити до неї:

- визначення особи, на яку покладено кінцеву відповідальність та підзвітність за систему управління якістю, а також операційну відповідальність за систему управління

якістю;

- цілі якості Компанії, ризики якості;
- опис дій у відповідь і того, як такі дії Компанії відповідають на ризики якості: докази проведених заходів з моніторингу, оцінку фіндингів, а також ідентифіковані недоліки і пов'язані з ними першопричини;
- підставу для висновку на основі розкриття думки аудитора, зробленого відповідно до параграфу 54 (п. 58 МСУЯ 1).

Перевіряючий управління якістю завдання письмово фіксує: виконання процедур, що вимагаються політикою Компанії стосовно перевірки управління якістю завдань; завершення управління якістю завдання на дату (або раніше дати) складання аудиторського звіту; відсутність (на думку перевіряючого) будь-яких невирішених питань, через які перевіряючий міг би дійти висновку про неналежність значних суджень команди із завдання та досягнених нею висновків.

Поняття «значні судження» та «важливі питання» розглядаються в МСА 220 (переглянутому) та МСА 230. Розгляд відповідальним за перевірку якості завдання значних суджень, зроблених командою із завдання, в МСУЯ 2 узгоджується з підходом, прийнятим щодо перевірки аудиторської документації в МСА 220 (переглянутому).

3.3. Політика і процедури практичного менеджменту Системи Управління Якістю

Політика аудиторської компанії щодо ефективності Системи Управління Якістю

Аудиторська компанія (далі – Компанія) зобов'язується дотримуватися базових вимог щодо якості в рамках стандартів МСУЯ 1, МСУЯ 2, МСА 220 з метою забезпечення менеджменту якості надання аудиторських послуг.

Цілями менеджменту системи управління якістю (СУЯ) є організація системного, безперервного процесу створення, виконання та удосконалення процедур, передбачених внутрішніми регламентами СУЯ з метою забезпечення:

- якості виконання завдань з аудиту Компанії;
- оцінювання ризиків якості, їх попередження, нівелювання негативних наслідків;
- гарантії, що комерційні інтереси ніколи не переважатимуть над пріоритетом якості завдання;
- наявності ефективних політик і процедур управління якістю, адаптованих до потреб та ресурсного забезпечення Компанії;
- відповідності організаційно – економічної структури Компанії вимогам законодавства України;
- забезпечення достатніми ресурсами на етапах розробки політик та процедур СУЯ, їх документування та імплементацію відповідно до внутрішніх регламентів менеджменту СУЯ Компанії;
- гарантії, що: всі завдання контролюються тільки тими, хто має відповідну кваліфікацію, відповідає встановленим вимогам професійної незалежності; аудиторські процедури проводяться відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, Міжнародних стандартів управління якістю, міжнародного Кодексу професійної етики;
- виконання завдань з надання впевненості відповідно до чинних норм та правил Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості, опублікованої Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ);
- гарантії, що всі інші завдання, які підпадають під дію МСУЯ 1,2 виконуються з дотриманням вимог щодо якості виконання завдання;

- наявності внутрішніх механізмів управління якістю, ефективних адміністративних заходів контролю та захисту систем обробки інформації на всіх рівнях внутрішньої виконавчої структури Компанії;
- уникнення ситуацій, за яких ставлять під загрозу незалежність та об'єктивність Компанії при виконанні завдань.

Політика Компанії – внутрішні регламенти Компанії стосовно інтегрованої системи управління якістю, що забезпечує *прийняття оперативних і стратегічних рішень з питань якості* аудиторських послуг, включаючи адміністрування обліково-звітних і аналітичних процесів, внутрішнього контролю та управління ризиками, а також кадрових питань.

МСУЯ 1 регламентує, що Компанія повинна встановити **цїлі якості**, що стосуються:

- виконання обов'язків відповідно до етичних вимог (включаючи ті, які пов'язані з незалежністю) (п. 29, пар. А62–А64, А66) [34];
- прийняття і продовження відносин з клієнтами і конкретних завдань (п. 30);
- виконання якісних завдань за нормами та процедурами, затвердженими внутрішніми регламентами СУЯ (п. 31);
- належного та своєчасного отримання, розробки, використання, підтримки, розподілу та призначення ресурсів, щоб забезпечити функціонування СУЯ: (п. 32, пар. А 86–А87);

- отримання, генерування, використання інформації стосовно СУЯ, своєчасної передачі інформації всередині Компанії, а також зовнішнім сторонам з метою забезпечення розробки, впровадження та адаптивного до потреб та ресурсних можливостей Компанії СУЯ (п. 33, пар. А109) та ін.

Серед визначальних політик в питаннях результативності СУЯ складно обмежитись певним їх переліком. Враховуючи неоднозначність методології щодо практичного запровадження СУЯ на сьогодні, доцільно зупинитись на наступних:

1. *Політика Компанії щодо адміністрування СУЯ:* передбачає забезпечення та підтримку належного адміністративного контролю з метою досягнення результативності аудиторської діяльності. Компанія використовує сучасні ліцензовані програми для бухгалтерського та податкового систем обліку, формування та подачі звітності, сучасні інформаційні технології обробки аналітичних даних та передачі управлінських рішень.

2. *Політика Компанії полягає у створенні відповідної системи внутрішнього контролю та управління ризиками:* основною функцією є забезпечення системного ризико-орієнтованого контролю за дотриманням рішень і процедур оцінки та управління ризиками (за видами ризиків, їх суттєвістю), їх впливу як на СУЯ, так і на безперервність операційної діяльності Компанії в цілому.

3. *Політика Компанії щодо підтримки надійного фахового складу* – комплекс сучасних методів управління підбором та підготовкою кадрів, мотиваційною системою підвищення їх кваліфікації та набуття ними нових професійних навиків.

Персонал є частиною репутації аудиторської Компанії, а відтак – його клієнтського капіталу, що вимагає розширення методологічного інструментарію економічного аналізу для оцінки ефективності управління кадровим потенціалом Компанії.

Беручи до уваги вимоги щодо СУЯ, розвиток методичних положень економічного аналізу ефективності управління кадровим потенціалом, доцільно розглянути альтернативні показники для кадрового менеджменту:

- загальну оцінку витрат на безперервне навчання аудиторів, їх динаміку, а саме - витрати аудиторської Компанії, пов'язані з ротацією аудиторів у частині їх перепідготовки, збільшення витрат на реалізацію аудиторських послуг, на політику незалежності аудиторів тощо;

- оцінку економічних вигід від безперервного навчання: економічні вигоди, отримані аудиторською Компанією в результаті збільшення доходів (зменшення витрат) від реалізації аудиторських послуг, пов'язаних із безперервним навчанням;

- забезпечення політики незалежності через оцінку економічної вигоди, отриманої в результаті реалізації політики незалежності та уникнення конфлікту інтересів (що вплинули на збільшення доходів, або зменшення витрат);

- оцінку втрат Компанії від некомпетентності аудитора, ротації аудиторів та забезпечення їх незалежності (економічні втрати, що понесені через реалізацію (не реалізацію) політики незалежності аудитора та уникнення конфлікту інтересів);

- оцінку ефективності методів управління кадровим потенціалом Компанії шляхом застосування, альтернативно, двох груп показників - віддачі та рентабельності (рентабельності безперервного навчання, рентабельності ротації аудиторів, рентабельності політики забезпечення незалежності аудиторів тощо);

- показник віддачі, який розраховується як співвідношення економічних вигід, отриманих від реалізації методів управління кадровим потенціалом, до витрат, понесених на реалізацію вказаних методів [11].

Результатами роботи аудиторів є доходи, отримані аудиторською Компанією. Аналізуючи діяльність Компанії, доцільно визначити види доходів, що потребують мотивації в питаннях фахового росту задіяних на їх виконання аудиторів, диференційованого матеріального заохочення їх роботи (до прикладу, послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, суб'єктів, що належать до групи компаній; послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності інших юридичних осіб, неаудиторські послуги підприємствам, що становлять суспільний інтерес та ін.)

Менеджмент оцінки ризиків

Оцінка ризиків СУЯ охоплює дослідження ризиків, пов'язаних з недотриманням низки законодавчих документів, зокрема – МСА, Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Кодексу етики професійних бухгалтерів, Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», інших професійних зобов'язань перед клієнтами, в інтересах яких та для яких Компанія надає свої аудиторські послуги.

Компанія застосовує ризик-орієнтований підхід при розробці, впровадженні та використанні компонентів СУЯ, що включає:

(а) Встановлення цілей якості: цілі якості Компанії складаються з цілей щодо компонентів системи управління якістю, які повинні бути досягнуті (мова як про встановлені цілі якості, визначені МСУЯ 1, так і будь-які додаткові цілі якості, які Компанія вважає необхідними).

(б) Ідентифікацію та оцінювання ризиків якості: Компанія повинна виявляти та оцінювати ризики якості з метою забезпечення основи для розробки заходів реагування.

(с) Розробку та впровадження дій, заходів у відповідь на ризики якості: інструменти управління ризиками якості, терміни проведення управлінських заходів у відповідь на результати оцінювання ризиків якості (п. 8 МСУЯ 1).

Професійне судження допомагає Компанії визначити, чи є ризик ризиком якості, чи існує обґрунтована ймовірність виникнення ризику, чи може цей ризик (окремо, або в поєднанні з іншими ризиками) негативно вплинути на досягнення однієї або декількох цілей якості (табл. 3.4)

Таблиця 3.4

Політики та процедури Компанії, пов'язані з імплементацією СУЯ

<i>Приклади розуміння Компанією подій, дій \ бездіяльності, що можуть негативно вплинути на досягнення цілей СУЯ</i>	<i>Приклади можливих ризиків якості</i>
Стратегічні та операційні рішення і дії, бізнес-процеси і бізнес-модель Компанії: загальні фінансові цілі Компанії сильно залежать від обсягу послуг, що надаються, <i>не входять</i> в сферу дії МСУЯ 1.	У огляду на менеджмент СУЯ це може привести до виникнення ряду ризиків якості, а саме: - ресурси розподіляються таким чином, щоб послуги, що не входять до сфери дії МСУЯ 1, були пріоритетними, що може негативно вплинути на якість завдань в рамках МСУЯ; - рішення про фінансові та операційні пріоритети не належним чином ураховують важливість якості при виконанні завдань в рамках МСУЯ.
Характеристики та стиль управління керівництва: Компанія - це невелика фірма з декількома партнерами із завдання, що мають загальні повноваження.	У огляду на менеджмент СУЯ це може призвести до виникнення ризиків якості, а саме: - обов'язки керівництва, відповідальність за якість чітко не визначені та не розподілені; - дії та поведінка керівництва, які не сприяють підвищенню якості, не ставляться під сумнів.
Складність та операційні характеристики Компанії (як варіант ситуації – Компанія нещодавно завершила злиття з іншою фірмою).	У контексті ресурсів це може призвести до виникнення ряду ризиків якості, включаючи: - технологічні ресурси, що використовуються двома об'єднаними Компаніями, можуть виявитись несумісними; - команди із завдання можуть використовувати інтелектуальні ресурси, розроблені Компанією до злиття, які більше не відповідають методології нової об'єднаної Компанії.

узагальнено на основі: [19; 103; 104]

Ураховуючи динамічний характер СУЯ, дії у відповідь, розроблені і впроваджені Компанією, можуть спровокувати виникнення умов, подій, дій / бездіяльності, які призводять до появи ризиків якості у майбутньому. Ступінь, в якому ризик окремо, або в поєднанні з іншими ризиками, може негативно вплинути на досягнення цілей якості, буде варіюватися в залежності від умов, подій, обставин, дій або бездіяльності, що призводять до виникнення ризику з урахуванням певних факторів, наприклад:

1) яким чином умова (подія, обставина, дія або бездіяльність) вплинуть на досягнення цілі якості;

2) як часто очікується, що умова буде виникати;

3) скільки часу потрібно після виникнення умови, щоб це мало відповідний вплив, та чи буде за цей час у Компанії можливість належно відреагувати для пом'якшення наслідків таких факторів;

4) як довго умова буде впливати на досягнення цілі якості після того, як вона стала очевидною.

Дії у відповідь, розроблені та впроваджені Компанією, можуть вчинятись на рівні Компанії, або на рівні завдання, також можливе поєднання обов'язків щодо дій, які будуть практикуватись на рівні Компанії та завдання. Оцінка ризиків якості не обов'язково повинна включати формальні рейтинги або бали, хоча Компаніям не забороняється їх використовувати (МСУЯ 1, А47–49).

Особа, на яку покладено кінцеву відповідальність за СУЯ Компанії, несе відповідальність за оцінку ризиків. Компанія повинна: визначити основні джерела ризику невідповідності МСА, МСУЯ, Кодексу етики професійних бухгалтерів, а також ризиків для репутації Компанії, що виникають внаслідок виконання завдань з аудиту та/або надання впевненості; розробити належний алгоритм реакції на ці ризики.

Важливо розроблені процедури оцінки ризиків оформити як окремий документ, затверджений Зборами учасників (наказом директора Компанії), який оновлюється щонайменше раз на рік, а також у разі виникнення додаткових ризиків.

Наскрізним питанням забезпечення СУЯ є оцінка ризиків невиконання на належному рівні поставлених СУЯ цілей. Відповідно до параграфів А39–А41 МСУЯ 1, Компанія повинна розробити «дорожню карту» за послідовними етапами: ідентифікація – попередження – виявлення – оцінювання ризиків - впровадження менеджменту управління негативними потенційними / виявленими наслідками ризиків з метою досягнення цілей якості аудиторських послуг.

Компанія повинна розробити політики та процедури, призначені для виявлення інформації, що вказує на необхідність розробки *додаткових цілей якості*. Зазначені оперативні коригування політик та процедур не є простою фіксацією зміни оцінки ризиків, а обумовлюють потребу в: обґрунтуванні доцільності додаткових цілей якості або їх змін; оцінці додаткових ризиків якості; зміні ризиків якості та /або проведенні переоцінки ризиків якості; розробці та застосуванні додаткових дій, змін у відповідь (пар. А52–А54 МСУЯ 1).

Компанія використовує професійне судження, визначаючи, чи відповідає ризик пороговому значенню. Документування процесу оцінки ризиків якості альтернативно може включати опис самого ризику, причини його виникнення, тобто розглядати появу ризику та вплив на досягнення цілей якості.

Цілі якості, визначені в стандарті МСУЯ 1, охоплюють вісім компонентів системи управління якістю, серед яких – «Управління та керівництво», «Ресурси». Обґрунтування впливу потенційного ризику на цілі якості (в рамках згаданих компонентів, для прикладу) наведено в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Обґрунтування впливу потенційного ризику на цілі якості аудиту

Умови, події, обставини, дії, що можуть негативно вплинути на досягнення цілей в області якості	Ідентифікований ризик якості	Опис ризику	Оцінка ризиків: високий; середній; 3 – низький.	Цілі якості, досягненню яких перешкоджає ідентифікований ризик
Компонент "УПРАВЛІННЯ ТА КЕРІВНИЦТВО"				
Компанія має суттєвий рівень плинності кадрів (щорічно близько 25% аудиторів звільняються)	Складно контролювати якість роботи в складі групи виконавців, не системна персоніфікована оцінка моніторингу якості за результатами року.	Відповідальність щодо якості аудиту складно оцінити в динаміці, неповною мірою проявляється мотиваційний вплив фінансової виплати на покращення якості аудиту, критичною є оцінка корпоративної культури Компанії.	2	Компанія пропагує важливість якості роботи через оцінку корпоративної культури, рівень оплати праці та колегіальну підтримку колективу в досягненні кращих результатів
Компонент «РЕСУРСИ»				
Компанія активно впроваджує нові програмні продукти	Недостатність компетентності персоналу для правильного використання технологій	Компанія інвестує в нові технології, але персонал не має належної компетентності для її правильного використання	1	Технологічні ресурси. Відповідні технологічні ресурси, отримуються або створюються, впроваджуються та

				використовуються для забезпечення роботи системи управління якістю та виконання завдання
--	--	--	--	--

узагальнено на основі: [98; 104]

Оцінка ризиків якості не обов'язково повинна включати формальні рейтинги або бали (хоча аудиторським компаніям не забороняється їх використовувати), альтернативним варіантом може також бути застосування кольорових позначень

В МСА 315 (переглянутому) підкреслено, що процедури оцінки ризиків самі, однак, не надають достатніх належних аудиторських доказів, на яких базується думка аудитора (параграф A1–A5), тому для розкриття оцінки ризику здійснюють: запити керівництву, або відповідним особам у межах функції внутрішнього аудиту; аналітичні процедури, спостереження та перевірку (параграф A1–A13).

В МСА 315 (переглянутому) розглянуто кілька ситуаційних моделей:

- аудитор повинен розглянути, чи інформація, отримана від аудитора щодо прийняття клієнта або продовження, має відношення до визначення ризиків суттєвого викривлення;
- якщо партнер із завдання виконував інші завдання для суб'єкта господарювання, такий партнер повинен розглянути, чи є отримана інформація доречною для виявлення ризиків суттєвого викривлення;
- якщо аудитор має намір використовувати інформацію, отриману від аудитора попереднім досвідом роботи, він повинен визначити, чи відбулися зміни після попереднього аудиту, що може вплинути на його відповідність поточному аудиту;
- партнер із завдання та інші ключові члени команди із завдання повинні обговорити чутливість фінансової звітності підприємства до суттєвості спотворення та застосування відповідної фінансової звітності;
- партнер із залучення повинен визначити, про які питання слід повідомити команду із завдання, про які – учасників, які не беруть участі в обговоренні (параграф A19–A23) [93].

Складність оцінки ризиків має бути вирішена Компанією шляхом обґрунтування ймовірності настання ризикової події, її впливу на досягнення цілей СУЯ, чому сприяє раціональна оцінка ризику (що є сьогодні альтернативою безпосередньо Компанії).

Методичними рекомендаціями Держфінмоніторингу регламентовано дуже високий, високий, середній та низький рівні ризику. Таку класифікацію ризиків доцільно мати в полі зору як безпосередньо при проведенні обов'язково аудиту, так і при наданні інших аудиторських послуг.

До основних ризиків, що можуть нівелюватись у результаті реалізації ефективних заходів їх моніторингу науковці відносять управлінські ризики:

операційний ризик (operational risk): можливості прямих або непрямих втрат внаслідок побудови неадекватних внутрішніх процесів, або їх свідомого чи несвідомого порушення;

юридичний ризик (legal risk): можливості порушення вимог національного та (або) міжнародного законодавства;

ризик втрати репутації (reputation risk);

фінансовий ризик (financial risk): ймовірність фінансових втрат.

Для Компаній, що є сьогодні суб'єктами первинного фінансового моніторингу, на етапах ознайомлення з клієнтом, укладання угоди на надання аудиторських послуг доцільно розглянути всі наведені ризики.

В процесі аудиту фінансової звітності Компанія акцентує увагу, першочергово, на операційних та фінансових ризиках. На етапах проведення огляду фінансової звітності,

виконання завдань з надання впевненості (сучасна практика передбачає широкий спектр проведення операційного аудиту, виконання аудитором погоджених процедур тощо), тому в полі зору Компанії всі вище перелічені види ризиків (відповідно до визначених в договорі завдань).

Зауважимо – види ризиків практично нескінченні. Хоча поки що немає емпіричних доказів щодо нового підходу інституційної економіки до управління ризиками, теорія дає інше пояснення корпоративної поведінки: *адміністрування процесів управління ризиками можливе з урахуванням прийнятої практики в певній галузі*.

В міжнародній практиці найбільш широко використовуваним показником оцінки ризиків є рентабельність активів (РА), що оцінюється як чистий прибуток, поділений на середній обсяг активів за певний період (формула 1):

$$РА = \text{Чистий прибуток} / (\text{Загальні активи на п.п.} + \text{Загальні активи на к.п.}) / 2. \quad (1)$$

РА передає інвесторам прибуток, отриманий за рахунок коштів, вкладених у капітальні активи. Відтак, ефективне використання активів суб'єкта найкраще відображається через норму прибутку від її активів.

Ще один з варіантів оцінки - коефіцієнт рентабельності власного капіталу (РВК), що вимірюється шляхом поділу чистого прибутку на власний капітал (формула 2):

$$ROE = \text{NetProfit} / (\text{Капітал на п.п.} + \text{Капітал на к.п.}) / 2. \quad (2)$$

Рентабельність власного капіталу (РВК) – важливий показник ефективності суб'єкта, пов'язаний з бухгалтерським обліком. РВК не є незалежним показником ефективності: сума ризикованих активів та подія платоспроможності не враховуються у цифрах даного показника, відтак – не враховує довгострокову стратегію операційної діяльності суб'єкта.

Серйозній критиці в міжнародній практиці управління ризиками підлягає недосконалість техніки в управлінні ризиками, зокрема: відсутність структурованої ідентифікації ризику, неврахуванням незапланованих ризиків на вплив обмежених фінансових та нефінансових ресурсів; зосередженість управлінських дій на уникненні ризику, а не на формуванні методів контролю ризиків тощо.

Цікавою, однією з найбільш доступних є практика ідентифікації ризиків з метою належної організації їх попередження, що передбачає (як варіант) п'ятирівневу бальну оцінку: 1 – в більшій мірі, 2 – значною мірою, 3 – помірно, 4 – мало, 5 – відсутні (зовсім немає/ні).

Для прикладу, наведемо фрагмент ідентифікації ризику на етапах ознайомлення з контрагентом (табл. 3.6) [98; 99].

Таблиця 3.6

Альтернативна ідентифікація ризику на етапах ознайомлення із Замовником аудиту

	Можливий ризик	Оцінювання				
		1	2	3	4	5
1	Замовник працює в регіоні тривалий термін	більше п'яти років				
2	Замовник відомий як учасник інноваційних виробничих проектів				нерегулярно	

3	Замовник підтримує регіональні та екологічні проекти					інформація відсутня
4	Підтвердження фінансової звітності Замовника та сайті		звітність підтверджена аудитом за останні 2 роки			

Ризик ділових відносин: $(1+2+4+5):4=3$ (середній ризик)

Менеджмент розвитку Системи Управління Якістю

Компанія беззаперечно дотримується стандартів МСУЯ 1, МСУЯ 2, МСА 220, інших норм відповідного законодавства, реалізуючи *політики розвитку СУЯ шляхом внесення змін та доповнень до внутрішніх регуляторних документів на засадах збереження наступних принципів:*

- комерційні інтереси та прибутковість ніколи не мають переважати над якістю роботи;
- системно запроваджується політика регулярного навчання з етики для всіх партнерів;
- переглядається заробітна плата та кар'єрне просування на засадах дотримання процедур якості та стандартів етичної поведінки;
- розробляються, документуються та підтримуються аудиторські процедури, забезпечуючи достатні для цього ресурси;
- системно запроваджується вступний тренінг для персоналу з питань професійної поведінки та етики;
- дотримуються встановлені строки виконання завдання;
- забезпечується командна робота всього персоналу;
- керівництво не рідше одного разу на рік аналізує результат усіх завдань з аудиту для оцінки виконавців\видів аудиту, що приносять значні прибутки;
- системно запроваджується політика високої культури Компанії – відкритої, прозорої, підтримуючи мотивацію до позитивної корпоративної професійної поведінки.

Компанія повинна затвердити наступні цілі якості стосовно менеджменту СУЯ, де б було задекларовано чинні норми, визначені МСУЯ 1:

- (а) Компанія демонструє відданість якості через внутрішню корпоративну культуру;
- (б) керівництво несе відповідальність і підзвітне за якість;
- (с) керівництво демонструє відданість якості своїми управлінськими діями і поведінкою;
- (д) організаційна структура і розподіл ролей, обов'язків і повноважень є належними для забезпечення розробки, впровадження та функціонування СУЯ Компанії;
- (е) планування потреби в ресурсах, включаючи фінансові ресурси, виділення, отримання та їх розподіл здійснюється у спосіб, що співвідноситься з тим, наскільки Компанія віддана якості.

Після кожної щорічної перевірки системи управління якістю особа, на яку покладено кінцеву відповідальність та підзвітність за систему управління якістю Компанії, пропонує заходи, яких має вжити Компанія для покращення результатів та розвитку СУЯ.

Політика Компанії щодо неаудиторських послуг

Компанія надає Замовнику послуги з аудиту фінансової звітності, неаудиторські

послуги лише за умови, що норми законодавства України, які визначають правові засади аудиту фінансової звітності та провадження аудиторської діяльності, а також принципи, викладені в Кодексі етики професійних бухгалтерів, не порушуються.

Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» встановлюються *обмеження на одночасне надання Компанією підприємствам послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності та надання Компанією та/або пов'язаними з нею особами таких неаудиторських послуг:*

- складання податкової звітності, розрахунку податків, інших обов'язкових зборів та платежів, представництва юридичних осіб у спорах із зазначених питань;
- надання консультаційних послуг з питань оподаткування, а також, у разі, коли допомога суб'єкта аудиторської діяльності не вимагається законодавством, послуг з визначення державних дотацій та податкових пільг;
- послуги, що передбачають участь у процесі прийняття управлінських рішень або виконання будь-яких функцій з управління підприємством, якому надаються послуги з обов'язкового аудиту;
- ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;
- розробка та впровадження процедур внутрішнього контролю або процедур з управління ризиками, що пов'язані з формуванням фінансової інформації, а також розробка та впровадження інформаційних систем, пов'язаних з фінансовою інформацією;
- надання правової допомоги у формі: послуг юрисконсульта із забезпечення ведення господарської діяльності; ведення переговорів від імені юридичних осіб; представництва інтересів у суді;
- кадрове забезпечення юридичних осіб у сфері бухгалтерського обліку, оподаткування та фінансів, у тому числі послуги з надання персоналу, що приймає управлінські рішення та відповідає за складання фінансової звітності;
- послуги з оцінки, у тому числі виконані у зв'язку з наданням актуарних послуг чи послуг супроводу судового процесу;
- послуги, пов'язані із залученням фінансування, розподілом прибутку, розробкою інвестиційної стратегії, окрім послуг з надання впевненості щодо фінансової інформації, зокрема проведення процедур, необхідних для підготовки, обговорення та випуску листів-підтверджень у зв'язку з емісією цінних паперів юридичних осіб;
- послуги, пов'язані з функцією внутрішнього аудиту підприємства, якому надаються послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності;
- послуги, пов'язані з просуванням акцій юридичної особи, якій надаються послуги з обов'язкового аудиту, торгівля чи підписка на акції такої юридичної особи.

Компанія має право надавати консультаційні послуги з питань оподаткування, а також, у разі, коли допомога суб'єкта аудиторської діяльності не вимагається законодавством, послуг з визначення державних дотацій та податкових пільг, послуги з оцінки, у тому числі виконані у зв'язку з наданням актуарних послуг чи послуг супроводу судового процесу, у разі якщо такі послуги не впливають прямо або мають несуттєвий вплив окремо або в цілому на фінансову звітність, що підлягає аудиту.

Менеджмент дотримання норм та принципів Кодексу професійної етики

Компанія визначає, оцінює та забезпечує дотримання відповідних етичних вимог (включаючи надання всіх супутніх послуг), всіх необхідних відповідних та ефективних організаційних та адміністративних заходів для запобігання, виявлення, усунення або управління та розкриття загроз незалежності Компанії [36; 93].

Усі партнери Компанії, які беруть участь у виконанні завдання, повинні бути ознайомлені та розуміти наслідки порушення відповідних етичних вимог та їх вплив,

зокрема ознайомлюватися з Кодексом етики професійних бухгалтерів, вимогами національного законодавства, що визначає правові засади аудиту фінансової звітності та провадження аудиторської діяльності тощо.

Усі працівники, партнери та постачальники послуг, залучені до завдання, повинні щорічно заповнювати відповідну заяву про незалежність, конфіденційність та підтвердження кваліфікаційної придатності та належного статусу, анкети зберігаються в особовій справі працівника і розглядаються в рамках щорічної оцінки його діяльності.

У випадках, коли незалежність Компанії знаходиться під загрозою, незалежна перевірка проводиться або іншою особою в межах Компанії, яка є аудитором, або зовнішньою організацією (постачальником послуг), або аналогічною організацією. Якщо неможливо усунути загрози незалежності – Компанія повинна відмовитися від виконання завдання.

Процедури Компанії у випадку, коли існує загроза тривалої співпраці

Відповідно до Кодексу етики професійних бухгалтерів (розділ 540 «Тривала причетність персоналу (з урахуванням ротації партнера) до клієнта з аудиту»), якщо партнер із завдання працює з клієнтом протягом тривалого періоду часу, застосовуються низка управлінських процедур.

Партнер із завдання обговорює позицію з особою, на яку покладено кінцеву відповідальність та підзвітність за систему управління якістю Компанії, визначає відповідні дії. Максимальна тривалість виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності *може бути продовжена* тільки якщо за рекомендацією аудиторського комітету орган управління пропонує органу, який здійснює призначення Компанії (сьогодні це – суб'єкти суспільного нагляду), продовжити виконання завдання, після чого – пропозиція схвалюється.

Після закінчення максимального строку безперервного виконання завдань, *що становить 10 років*, підприємство може продовжити строк виконання таких завдань Компанією.

Після закінчення строку максимальної тривалості виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності, або після закінчення строку тривалості виконання завдання, продовженого підприємством, Компанія *не надає послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності* тому самому підприємству, *протягом наступних 4 років*.

Ключові партнери з аудиту, відповідальні за проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності, припиняють свою участь в обов'язковому аудиті фінансової звітності підприємства, *не пізніше ніж через 7 років з дати їх призначення*. Вони *не мають права брати* участь у виконанні завдання з обов'язкового аудиту цього підприємства *протягом наступних 5 років*.

Параграф 19 МСУЯ 2 включає нову вимогу до політик або процедур Компанії визначати період *незалучення у два роки, або більше*, якщо того вимагають відповідні етичні вимоги, перш ніж партнер із завдання може взяти на себе роль відповідального за перевірку якості завдання. Ця вимога *застосовується до всіх завдань, що підлягають перевірці якості завдання згідно МСУЯ 1*.

МСКЯ 1 містить вимогу, щоб політики і процедури Компанії передбачали заміну відповідального за перевірку якості завдання, якщо його можливість виконати об'єктивну перевірку може бути порушена. Параграф 22 МСУЯ 2 розширює це положення, вимагаючи від Компанії встановити політики або процедури, що стосуються обставин, за яких відповідність встановленим вимогам Ключового партнера порушується, і відповідні дії з боку Компанії, включаючи процес виявлення таких обставин і призначення заміни в

таких обставинах.

Політика Компанії у випадку загрози економічної залежності

Компанія покликана використовувати відповідні запобіжні заходи для забезпечення того, щоб будь-які загрози, що виникають внаслідок економічної залежності, були знижені до прийнятного рівня, якщо це дозволено Кодексом етики професійних бухгалтерів (в іншому випадку – Компанія або відмовляється від завдання, або не приймає клієнта, залежно від обставин).

Якщо Компанія здійснює обов'язковий аудит фінансової звітності підприємства, протягом *трьох і більше років поспіль надає такому підприємству* (за виключенням інших обов'язкових завдань) та/або неаудиторські послуги, за умови що надання таких послуг не призводить до виникнення загроз щодо незалежності аудитора, сума винагороди за такі послуги не може перевищувати 70 відсотків середньої суми винагороди суб'єкта аудиторської діяльності протягом останніх трьох років поспіль за послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) від такого підприємства, його материнської компанії та/або дочірніх підприємств.

Якщо загальна сума винагороди, отримана Компанією від підприємства, за кожен з останніх трьох років *поспіль перевищує 15 відсотків загальної суми його чистого доходу* від надання послуг, Компанія зобов'язана проінформувати про це керівництво/аудиторський комітет підприємства, вжити заходів для забезпечення незалежності. З особою, на яку покладено кінцеву відповідальність та підзвітність за систему управління якістю Компанії, має бути проведено обговорення, щоб визначити, чи потрібно застосовувати додаткові запобіжні заходи для усунення або зменшення загрози до рівня, коли незалежність не буде скомпрометована.

У випадках, коли існує потенційна загроза власної оцінки (наприклад, Компанія допомагає клієнту у підготовці річної звітності, або допомагає клієнту у виконанні роботи з дотримання податкового законодавства) Компанія запроваджує наступні запобіжні заходи: неаудиторські послуги перевіряються іншою особою; неаудиторські послуги надаються окремим персоналом, який не входить до складу команди з завдання; Компанія забезпечує письмове схвалення послуги клієнтом до того, як вона буде завершена, і підтвердити, що прийняті рішення були ним схвалені (це важливо для того, щоб продемонструвати, що клієнт усвідомлює ризики, пов'язані з одночасним наданням йому аудиторських і неаудиторських послуг).

Політика Компанії щодо конфлікту інтересів

Відповідно до Кодексу етики професійних бухгалтерів, конфлікт інтересів – це ситуація, яка створює загрозу дотриманню основоположного принципу об'єктивності, може спричинити загрозу дотриманню інших основоположних принципів. Такі загрози можуть виникати, коли:

- професійний бухгалтер здійснює професійну діяльність для двох чи кількох сторін, пов'язану з конкретним питанням, щодо якого існує конфлікт інтересів цих сторін;
- існує конфлікт інтересів професійного бухгалтера щодо конкретного питання та сторони, для якої цей бухгалтер здійснює професійну діяльність, пов'язану з цим питанням.

Усі партнери та працівники повинні проаналізувати реальні та потенційні обставини, повідомити Компанію про будь-які конфлікти інтересів (у т.ч., потенційні конфлікти), що стосуються їх самих, їхніх найближчих родичів. *Компанія не повинна приступати до виконання завдання за наявності конфлікту інтересів.*

У разі виявлення потенційних конфліктів інтересів їх необхідно обговорити з особою, на яку покладено кінцеву відповідальність та підзвітність за систему управління якістю Компанії, оскільки, умовою продовження діяльності є підтвердження впровадження необхідних запобіжних заходів. Усі обговорення обов'язково документуються [97; 93].

Щорічно партнери, працівники, консультанти та субпідрядники, залучені до виконання завдань Компанії, повинні заповнювати у декларацію про стан конфлікту інтересів, а виявлені конфлікти повинні бути внесені до реєстру конфліктів інтересів Компанії.

Усі працівники Компанії (у т.ч., задіяні працівники для виконання певного завдання) зобов'язані:

- підписати та виконувати декларацію про конфіденційність (Додаток 8, таблиця додатків Політик і Процедур Компанії);
- забезпечувати безпеку конфіденційної інформації;
- знищувати конфіденційні друковані документи у встановленому порядку, коли їх подальша наявність не є необхідною, зберігати електронні копії конфіденційної інформації лише на захищених пристроях;
- розкривати інформацію іншим працівникам лише за необхідності та за наявності відповідного дозволу;
- забезпечувати дотримання всіх законодавчих та нормативних вимог щодо захисту персональної та іншої інформації;
- забезпечувати належне зберігання конфіденційних паперових документів у приміщеннях Компанії;
- гарантувати, що конфіденційні документи зберігаються у справах стільки, скільки необхідно для виконання професійних, юридичних або регуляторних вимог.

Політика щодо подарунків та гостинності

Персонал Компанії не повинен приймати будь-які подарунки, грошові винагороди, знижки, послуги або інші вигоди від клієнта, за винятком випадків, коли вони є явно несуттєвими або звичайними для ділових відносин обох сторін та санкціоновані керівництвом Компанії.

Всі працівники повинні повідомляти керівництво Компанії про будь-які подарунки та знаки гостинності від будь-якого клієнта, а також про пропозиції будь-якого характеру та потенційні винагороди, що пов'язані із вчиненням дій на користь клієнта та/або пов'язаних з ним осіб. На основі наданих повідомлень ведеться реєстр подарунків та гостинності (Додаток Л, таблиця додатків Політик і Процедур Компанії). Реєстр регулярно переглядається особою, на яку покладено кінцеву відповідальність та підзвітність за систему управління якістю Компанії.

Працівники не повинні приймати жодних знаків гостинності та/або погоджуватися на будь-які пропозиції чи потенційні винагороди від клієнтів, які можуть скомпрометувати їхні особисті судження чи доброчесність або накласти на них неправомірні зобов'язання, або можуть поставити їх незалежність під сумнів.

Політика Компанії щодо скарг та звинувачень у недотриманні професійних стандартів

Компанія вимагає від усіх партнерів, працівників, постачальників, надавачів послуг та інших третіх осіб повідомляти особу, на яку покладено кінцеву відповідальність та підзвітність за систему управління якістю Компанії, про скарги або звинувачення щодо виконаної роботи, яка не відповідає професійним стандартам, зокрема тим, які є частиною СУЯ Компанії.

Щорічно клієнтам розсилається опитувальник для з'ясування їхньої думки про якість наданих послуг та для збору інших важливих даних, серед усього персоналу, постачальників послуг та інших осіб проводиться опитування щодо якості наданих послуг, а також збирається інший відповідний зворотний зв'язок.

Компанія буде своєчасно повідомляти працівників (керівництво, власників) про будь-які порушення Кодексу професійної етики, а також про заходи, вжиті для усунення цих порушень. За необхідності про виявлені порушення своєчасно повідомляється Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, а також, за необхідності, тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

Компанія також розглядає питання про необхідність відмови від виконання завдання, а також про те, чи можуть бути вжиті відповідні запобіжні заходи для усунення будь-яких негативних наслідків.

Незалежний аудитор або особа, на яку покладено кінцеву відповідальність та підзвітність за систему управління якістю Компанії, розглядають всі повідомлення про порушення етичних вимог з метою визначення необхідних коригувальних заходів. Особа, на яку покладено кінцеву відповідальність та підзвітність за систему управління якістю Компанії, повідомляє про ці заходи зацікавлених сторін і *протягом 30 днів перевіряє*, чи були виконані визначені заходи.

У разі виявлення порушень Кодексу етики професійних бухгалтерів будь-якими партнерами або працівниками, про порушення повідомляється особа, на яку покладено кінцеву відповідальність та підзвітність за систему управління якістю Компанії.

Особа, на яку покладено кінцеву відповідальність та підзвітність за систему управління якістю Компанії, має отримати достатню інформацію, щоб можна було визначити, чи потрібно повідомляти про це Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю або тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

Особа, на яку покладено кінцеву відповідальність та підзвітність за систему управління якістю Компанії, розглядає всі повідомлення про порушення етичних норм, повідомляє про ці заходи зацікавлені сторони і *протягом 30 днів перевіряє*, чи були ці заходи виконані.

Політика Компанії щодо належного забезпечення ресурсами

Компанія повинна встановити наступні цілі якості, що стосуються належного та своєчасного отримання, розробки, використання, підтримки, розподілу та призначення ресурсів з метою забезпечити створення, впровадження та функціонування СУЯ (МСУЯ 1, п. 32, пар. А 86–А87). Мова про раціональне, ефективне, комплексне використання всіх видів ресурсів, зокрема: людських, технологічних, інтелектуальних ресурсів, а також ресурсів постачальників послуг

Кадрова політика Компанії охоплює:

- підтримання та оновлення кадрової політики та процедур;
- надання рекомендацій персоналу з питань, пов'язаних з людськими ресурсами;
- упровадження відповідної системи оцінки ефективності роботи персоналу;

- підбір персоналу;
- розвиток персоналу, включаючи як технічні, так і soft-skills;
- ведення кадрових справ.

Оцінка персоналу Компанії охоплює наступні критерії: підбір персоналу; оцінка ефективності; здібності; компетентність; розвиток кар'єри; просування по службі; винагорода; чисельність необхідного персоналу.

Компанія гарантує, що винагорода та просування по службі відображають необхідність забезпечення достатніх стимулів для забезпечення якості аудиту. Цьому сприяє чітка політика, згідно з якою сума будь-якого доходу, отриманого від надання неаудиторських послуг, не буде враховуватися при оцінюванні результатів роботи та винагороди персоналу, або партнера із завдання.

Щорічно проводитиметься оцінка ефективності роботи всього персоналу, включаючи партнерів із завдання. Компанія має комплексну процедуру підбору для всіх потенційних нових працівників, субпідрядників та консультантів, а також отримує рекомендації для кандидатів на посади. Для цього використовується попередньо розроблений та затверджений внутрішній шаблон (Додаток Л, таблиця додатків Політик і Процедур Компанії).

Щорічна оцінка всього персоналу здійснюється шляхом заповнення анкети оцінки навичок персоналу (Додаток Л, таблиця додатків Політик і Процедур Компанії). Компанія розглядає навчання як частину процесу набуття нових навичок, для цього може бути використана анкета оцінки персоналу та потреб у навчанні. Перед призначенням перевіряється як академічна, так і професійна кваліфікація. Будь-які спірні питання в резюме кандидатів додатково досліджуються.

Формальна оцінка результатів діяльності всього аудиторського персоналу та партнерів із завдань проводиться *щонайменше один раз на рік*. Для партнерів із завдань використовується окрема форма, для працівників – форма оцінки.

Для всіх нових працівників існує офіційна програма вступного інструктажу. Використовується форма «Політика та процедури інструктажу нових працівників». Компанія також має політику та процедуру розгляду скарг, результати розгляду теж підлягають документуванню (Додаток Л, таблиця додатків Політик і Процедур Компанії).

Політика та процедури Компанії щодо безперервного професійного навчання

Усі працівники несуть відповідальність за дотримання ними вимог щодо безперервного професійного навчання, чому Компанія, беззаперечно, сприяє. Система оцінювання у Компанії пов'язана з безперервним професійним навчанням, оскільки воно забезпечує підтримку і оновлення існуючих компетенцій, розвиток нових навичок. Весь персонал зобов'язаний звітувати про своє безперервне професійне навчання, використовуючи регламентовану деталізацією подання звітності до ОСНАД форму (Додаток Л, таблиця додатків Політик і Процедур Компанії).

Мінімальна кількість годин формального підвищення кваліфікації, яка щорічно вимагається Компанією для *персоналу, залученого до роботи з аудиту, становить не менше 40 годин на рік*. При цьому, має бути забезпечено диференціацію видів безперервного навчання аудиторів.

Компанія отримує щорічні декларації незалежності від усього персоналу за відповідною, встановленою Компанією, формою. Декларації перевіряються особою, на яку покладено кінцеву відповідальність за систему управління якістю, за необхідності вживаються відповідні заходи.

Політика та процедури Компанії щодо призначення команди із завдання

Політика Компанії полягає в тому, щоб забезпечити призначення Ключового партнера із завдання для виконання кожного завдання, ім'я та роль якого повідомляються клієнту.

Основними критеріями при виборі Ключового партнера/партнера із завдання є необхідність:

- забезпечення якості аудиту;
- збереження незалежності;
- збереження компетентності Компанії при виконанні завдання.

Компанія гарантує: для кожного завдання призначений персонал з відповідним рівнем кваліфікації, необхідним для належного виконання роботи.

Особа та роль Ключового партнера / партнера із завдання повідомляється клієнту у листі-зобов'язанні, або під час особистої зустрічі з клієнтом перед початком виконання завдання.

Для належного виконання завдання весь персонал, призначений для виконання завдання, повинен мати відповідний практичний досвід, відповідні технічні знання та знання внутрішніх процедур якості Компанії, належні навички роботи з інформаційними технологіями та достатнє знання галузі, в якій працює клієнт.

Призначення команди із завдання фіксується в попередньо стандартизованій формі (Додаток Л, таблиця додатків Політик і Процедур Компанії).

Процедури Компанії з оцінювання компетентності повинні передбачати:

- отримання письмового підтвердження від аудитора компонента, що особи, призначені до складу групи, мають достатній досвід для виконання свого завдання;
- отримання письмового підтвердження від аудитора його досвіду роботи в галузі та репутації на ринку;
- проведення аналізу попереднього досвіду роботи з аудитором на предмет позитивних характеристик.

Ключовий партнер із завдання повинен оцінити, чи доречно залучати іншу фірму до виконання робіт.

Якщо використання іншої Компанії не є доцільним, або призначені особи не є достатньо компетентними – Ключовий партнер письмово повідомляє про це Компанію та тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Якщо питання не може бути вирішене, в такому разі Ключовим партнером проводиться запит керівнику Компанії щодо зняття такого виконавця із завдання.

Політика та процедури Компанії щодо ІТ-ресурсів та ІТ-безпеки

Компанія забезпечує достатні ресурси для використання технологій під час виконання завдань. Персонал регулярно повідомляється про зміни в існуючих ІТ-ресурсах, наявності нових ІТ-ресурсів. Компанія забезпечує конфіденційність, надійне зберігання, цілісність, доступність та можливість відновлення системи управління якістю та документації щодо завдань.

З цією метою Компанія повинна:

- зберігати, захищати та підтримувати електронну та паперову документацію;
- використовувати паролі для обмеження доступу до електронної документації;
- регулярно виконувати процедури резервного копіювання електронної документації, що зберігається на серверах, ноутбуках та смартфонах;
- зберігати носії резервних копій за межами офісу в безпечному місці;

- зберігати копії всіх програмних додатків (включаючи версії програмного забезпечення) та будь-яких інших технологій, необхідних для доступу до створеної документації.

Окрім зазначеного в обов'язковому порядку:

- 1) весь персонал проходить відповідну ІТ-підготовку;
- 2) на всіх ноутбуках та стаціонарних комп'ютерах використовується найновіше антивірусне програмне забезпечення;
- 3) визначена особа несе загальну відповідальність за управління та нагляд за ІТ-системами Компанії;
- 4) здійснюється регулярне резервне копіювання системи та даних Компанії;
- 5) окрема резервна копія зберігається за межами офісу;
- 5) *щонайменше раз на рік* проводиться оцінка вразливості системи;
- 6) джерела загроз, точки високого ризику визначаються та управляються на регулярній основі;

політики контролю за ІТ регулярно оновлюються, щоб забезпечити їхню актуальність та ефективність;

- 7) Компанія має доступ до відповідної зовнішньої ІТ-підтримки.

Компанія повинна розглянути доцільність використання будь-яких автоматизованих інструментів під час виконання завдань перед їх застосуванням: жодні автоматизовані інструменти або їх функції не будуть використовуватися доти, доки не буде визначено, що вони працюють ефективно і схвалені для використання Компанією.

Політика та процедури Компанії щодо припинення відносин з клієнтом та передачі інформації

Компанія має встановлену процедуру, якої слід дотримуватися, коли припиняються відносини з клієнтом. Цей процес охоплює розгляд необхідних етичних та юридичних вимог.

Коли Компанія припиняє виконувати обов'язки суб'єкта аудиторської діяльності, або втрачає право на призначення бути суб'єктом аудиторської діяльності, необхідно *надати доступ до всієї відповідної інформації*, що стосується завдання.

Процедури Компанії у цій сфері передбачають: Ключовий партнер\партнер із завдання зустрічається з управлінським персоналом клієнта для обговорення конкретних обставин, що виникли. Партнер із завдання повинен задокументувати питання, які призвели до відмови від виконання завдання, проведені обговорення, отримані висновки та підстави для таких висновків.

Клієнту може бути наданий лист про відмову від виконання завдання (Додаток 8, таблиця додатків Політик і Процедур Компанії), мета якого - роз'яснення клієнту питань, за які Компанія продовжуватиме нести відповідальність після припинення відносин, а також питань відповідальності наступного суб'єкта аудиторської діяльності.

Якщо Компанія отримує інформацію після прийняття або продовження відносин з клієнтами і конкретних завдань, що могла вплинути на рішення про прийняти клієнта, необхідно:

- проконсультуватися з юрисконсультом або з працівниками Компанії, які мають відповідний досвід;
- розглянути, чи існують професійні або юридичні вимоги щодо продовження відносин з клієнтом;
- обговорити з управлінським персоналом клієнта дії, які Компанія може застосувати, виходячи з конкретних фактів та обставин. Остаточне рішення про те, чи продовжувати відносини, приймається після консультацій з особою, на яку покладено

кінцеву відповідальність та підзвітність за систему управління якістю Компанії (директора Компанії).

Якщо буде прийнято рішення про відмову від завдання:

- ті, кого наділено найвищими повноваженнями, будуть поінформованими про рішення та причини відмови від завдання;
- буде розглянуто, чи існує професійна або юридична вимога до Компанії повідомляти регуляторні органи про відмову від завдання і про відносини з клієнтом, а також про причини відмови від завдання.

Якщо Компанія зобов'язана прийняти клієнта (продовжити завдання), або не може відмовитися відповідно до норм законодавства України, в такому випадку необхідно:

- повідомити інформацію партнеру із завдання та збільшити обсяг і частоту контролю та нагляду за партнером із завдання, членами команди із завдання, а також перевірки їхньої роботи;
- призначити більш досвідчений персонал для виконання завдання;
- забезпечити виконання перевірки якості завдань особою з відповідною кваліфікацією.

Політика та процедури Компанії щодо виконання завдань

Політика Компанії полягає в тому, щоб забезпечити виконання всіх завдань відповідно до МСА, МСУЯ, МСФЗ, Кодексу етики професійних бухгалтерів, інших чинних законодавчих і нормативних вимог стосовно правового поля господарювання, Положень (Постанов, Наказів тощо) професійних Стандартів з обліку та звітності.

Для забезпечення послідовності, безперервності та регулярності протягом виконання завдань політика Компанії полягає в тому, щоб завжди використовувати останню найновішу версію кожної робочої програми, положення, посібника та керівництва. Політика Компанії полягає в тому, що відповідальність за внутрішню систему управління якістю, яка забезпечує виконання завдань, повинна покладатися відповідно до законодавства України на особу, яка є аудитором.

Політика Компанії передбачає проведення консультацій з відповідними особами та/або організаціями у разі виникнення складних, спірних питань, що вимагають спеціальних знань, ризиків безперервності діяльності та можливих модифікацій думки аудитора.

Всі консультації повинні відбутися *протягом 14 днів з моменту отримання повідомлення про виникнення питання*. У разі залучення постачальника послуг, його компетентність оцінюється за допомогою "Форми оцінки постачальника послуг" (Додаток Л, таблиця додатків Політик і Процедур Компанії).

У разі виникнення складних або спірних питань Компанія зобов'язана забезпечити документування характеру, обсягу, ступеня та результатів консультацій. Консультації проводяться всередині Компанії з іншим партнером із завдання.

Для всіх зовнішніх завдань укладається письмова угода про надання консультацій, за тим - незалежно від того, чи є консультація внутрішньою чи зовнішньою, необхідно заповнити протокол консультації (Додаток Л, таблиця додатків Політик і Процедур Компанії).

У ситуаціях, коли виникають розбіжності в думках як всередині групи, що виконує завдання, так і з особами, з якими проводяться консультації, або між партнером із завдання та Ключовим партнером (або керівником Компанії), всі досягнуті висновки повинні бути задокументовані, а звіт за результатами виконання завдання не може бути виданий до вирішення цього питання.

У разі аудиту фінансової звітності підприємства, якщо виникає розбіжність у думках

між Ключовим партнером із завдання та особами (в т.ч., від замовника), які його консультують, в результаті чого приходять до думки, що думка Ключового партнера із завдання не є прийнятною: повідомляють про це як вище керівництво Компанії, так і управлінський персонал замовника.

Політика та процедури Компанії щодо формування та зберігання аудиторських файлів

Політика Компанії полягає у дотриманні вимог МСА 230 щодо формування аудиторських файлів: поточний аудиторський файл повинен бути сформований протягом 60 днів з дати випуску аудиторського звіту. Після цієї дати жодні документи не можуть бути додані, або вилучені з аудиторського файлу. У більшості випадків Компанія забезпечує формування аудиторського файлу до дати видачі звіту аудитора. Якщо буде виявлено, що працівники створюють фіктивні робочі документи, вони будуть притягнуті до дисциплінарної відповідальності.

Усі працівники, залучені до роботи з аудиту, знають про вимоги МСА 230 і «правило 60 днів», як і їх важливість. Програма Компанії з перевірки файлів виконаних завдань допомагає перевірити, чи були застосовані ці процедури належним чином.

Щодо партнерів або працівників, які додали робочі документи, що не відповідають встановленим датам, будуть вжиті заходи, а також застосовані дисциплінарні стягнення, заходи щодо партнерів або працівників – аналогічно (незалежно від того, чи це сталося через помилку, чи ні).

Процедури Компанії щодо зберігання аудиторських файлів передбачають, що Компанія зберігає робочі документи та всі звіти протягом щонайменше семи років з дати завершення виконання завдання, або їх створення, якщо виконання завдання не було завершено.

Всі працівники, залучені до аудиторської роботи, знають про ці вимоги та їх важливість. Протягом цього періоду забезпечується належний доступ до файлів. Після закінчення цього періоду, якщо файл є друкованою копією, він знищується або передається до архіву, за винятком випадків, коли ми отримуємо повідомлення про те, що файл є предметом судового розгляду, скарги або фігурує у адміністративній процедурі. Електронні копії зберігаються у спеціалізованому програмному забезпеченні, що використовується Компанією.

Політика та процедури Компанії щодо професійного судження та скептицизму

Політика Компанії полягає у забезпеченні того, щоб завдання виконувалося з належним рівнем уваги та скептицизму, застосовувались достатні (за обсягом, достовірністю, актуальністю) обґрунтування щодо професійного судження.

Компанія застосовує такі процедури у цій сфері:

- у сферах, що потребують значних суджень, таких як облікові оцінки та сфери, що включають складні облікові процедури: розглядається можливість використання перевірки якості завдань, яка допомагає продемонструвати, що кожна сфера була належним чином опрацьована;
- Ключовий партнер\партнер із завдання має активно заохочувати персонал до того, щоб ставити під сумнів та заперечувати твердження клієнта, або самого партнера із завдання та команди із завдання про достатність наданих аудиторських доказів;
- всі питання, правильність дій членів команди, які були поставлено під сумнів, повинні бути належним чином задокументовані.

Поняття «значні судження» та «важливі питання» розглядаються в МСА 220 [24] (переглянутому) та МСА 230 [25], Аудиторська документація – відповідно. Розгляд відповідальним за перевірку якості завдання значних суджень, зроблених командою із завдання, в МСУЯ 2 узгоджується з підходом, прийнятим щодо перевірки аудиторської документації в МСА 220 (переглянутому).

Політика та процедури Компанії щодо інформаційних комунікацій

Політика Компанії полягає у підтримці відповідної інформаційної системи, що збирає, обробляє та зберігає релевантну та достовірну інформацію для підтримки системи управління якістю. Компанія проводить регулярні технічні наради з питань:

- технічного оновлення МСА, МСФЗ та законодавства України, які регламентують правові засади аудиту фінансової звітності, провадження аудиторської діяльності;
- результатів діяльності з перевірки якості завдання (аналіз аудиторських файлів виконаних завдань) та загальної перевірки системи управління якістю всієї Компанії;
- обговорення поточних проблем в рамках завдань;
- обговорення питань безперервного професійного навчання, відвіданих навчальних курсів, включаючи ключові моменти навчання та необхідність участі інших працівників і партнерів;
- обговорення майбутніх змін до відповідних стандартів аудиту та бухгалтерського обліку;
- планів щодо майбутніх змін у стандартах аудиту та бухгалтерського обліку;
- прийняття нових клієнтів та продовження завдань;
- наявності ресурсів для обслуговування нових клієнтів;
- звітів про прозорість та ін.

Працівники Компанії регулярно отримують електронною поштою та іншими засобами зв'язку оновлення інформації, отриманої при прийнятті клієнта та продовженні відносин клієнта з Компанією, яка може знадобитися іншим працівникам Компанії для планування та виконання їхніх власних завдань.

Для просування культури якості Компанія активно заохочує персонал обмінюватися відкритою та дозволеною до поширення конфіденційною інформацією всередині Компанії.

Працівникам до відома доводяться зміни в стандартах аудиту та бухгалтерського обліку. Будь-які зміни в СУЯ, нові встановлені ризики якості щорічно доводяться до відома усього персоналу. Будь-яка інформація, що стає відомою керівництву Компанії, яка впливає на конкретні команди (робочі групи) із завдань, автоматично доводиться до відома виконавців відразу після того, коли стає відомою.

Процедури Компанії щодо комунікації із зовнішніми сторонами включають, зокрема:

- передачу постачальникам послуг інформацію, необхідну для того, щоб Компанія могла підтримувати СУЯ на високому рівні;
- повідомлення зовнішнім сторонам при умові, якщо існують закони, нормативні акти, професійні стандарти, етичні вимоги, що вимагають розкриття такої інформації.

Політика Компанії щодо питань, які не підлягають розголошенню, полягає в тому, щоб завжди гарантувати, що зовнішні комунікації не здійснюються, якщо існують умови для перешкоди розголошенню інформації. Процедури Компанії для цього є наступними:

- комунікація не відбувається за межами Компанії, якщо законодавчі або нормативні акти про конфіденційність або професійну таємницю забороняють розкриття певної інформації;

- з усіма партнерами із завдання, працівниками Компанії та іншими особами, які залучаються до виконання завдань, укладаються угоди про нерозголошення конфіденційної інформації, які визначають і вимагають дотримання конфіденційності.

Перед тим, як розпочати процедуру, необхідно отримати відповідну юридичну консультацію та залучити до неї особу, на яку покладено кінцеву відповідальність та підзвітність за систему управління якістю Компанії.

Компанія повною мірою використовує свій вебсайт і соціальні мережі та гарантує, що вся надана інформація є точною, доречною та такою, що не вводить в оману.

Порушення політики щодо веб-сайту та соціальних мереж будуть суворо розглядатися.

Щодо процедур Компанії при використанні вебсайту і соціальних мереж, то пріоритет на практиці визначає наступний перелік:

а) забезпечувати відповідність усіх публікацій законодавчим і нормативним вимогам щодо розкриття інформації;

б) діяти відповідально, етично під час розміщення публікацій у соціальних мережах;

в) забезпечувати точність і технічну правильність усіх повідомлень;

г) демонструвати повагу та професіоналізм у всіх публікаціях;

д) забезпечувати прозорість взаємодії в соціальних мережах;

ж) проявляти розсудливість при розкритті інформації;

з) роз'яснювати, коли думки є авторськими думками персоналу, а коли - колективними;

и) за наявності сумнівів у доцільності, не публікувати допис;

і) дискримінація в будь-якій формі, включаючи вік, стать, расу, колір шкіри, релігію, є неприпустимою;

ї) всі публікації в офіційних соціальних мережах та на вебсайті Компанії повинні бути схвалені директором Компанії перед публікацією;

к) про порушення політики Компанії необхідно негайно повідомляти особу, на яку покладено кінцеву відповідальність та підзвітність за систему управління якістю Компанії;

л) наступна інформація ніколи не повинна розголошуватися:

непублічна, фінансова або операційна інформація, включаючи внутрішньо фірмові прогнози;

особиста інформація клієнтів Компанії;

юридична інформація, отримана під час надання послуг;

інформація іншої особи – без її дозволу;

конфіденційна інформація.

Політика і процедури моніторингу якості виконання завдання

Політика Компанії полягає в тому, щоб перевірка якості завдань проводиться у всіх випадках, коли цього вимагає МСУЯ 2, для наступних завдань: аудит фінансової звітності або інші завдання, для яких перевірка якості завдань вимагається законодавчими або нормативними актами; інші завдання, які Компанія визначила в системі управління якістю як такі, що потребують перевірки якості завдання.

Політика Компанії щодо призначення на посаду відповідального за перевірку якості по завданню полягає в тому, щоб призначати на дану посаду тільки тих осіб, які мають відповідні повноваження, компетентність і можливості для проведення такої перевірки. Процедури Компанії щодо встановлення відповідності критеріям для призначення на посаду відповідального за перевірку якості завдання є наступними:

- відповідальним за перевірку якості завдання *не може бути член команди* із завдання;

- відповідальний за перевірку якості завдання повинен мати достатню компетентність і можливість, у тому числі достатній час і відповідні повноваження для проведення перевірки якості завдань;

- відповідальний за перевірку якості завдання повинен дотримуватися всіх відповідних етичних вимог, у тому числі щодо загроз об'єктивності та незалежності.

Відповідальний за перевірку якості завдання повинен дотримуватися положень законодавчих і нормативних актів, які мають відношення до його кваліфікації.

Для завдань, що виконуються в інтересах підприємств, що не становлять суспільний інтерес, Компанія обирає найбільш відповідну займаний посаді особу, незалежну від команди із завдання, для проведення перевірки якості завдань.

- бути включеним до першого розділу «Аудитори» Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;

- мати відповідний досвід роботи на посаді аудитора;

- не бути залученим до проведення завдання, на яке поширюється перевірка якості завдання.

У випадку, коли всі аудитори Компанії беруть участь у проведенні завдання, відповідальний за перевірку призначається з іншої Компанії.

Усі документи та матеріали, надані відповідальному за перевірку якості завдання, повинні бути захищені професійною таємницею. Під час перевірок якості завдання відповідальний за перевірку якості завдання повинен бути незалежним та об'єктивним, в іншому випадку - слід призначити іншого відповідального за перевірку якості завдання.

Вибір відповідної особи є обов'язком Ключового партнера з завдання для всіх завдань, що виконуються в інтересах підприємств, що не становлять суспільний інтерес, і перед призначенням кандидатура повинна бути схвалена особою, на яку покладено кінцеву відповідальність та підзвітність за систему управління якістю Компанії (досить часто на практиці такою особою є керівник Компанії).

Політика Компанії вимагає від відповідального за перевірку якості завдання:

- нести загальну відповідальність у всіх випадках за проведення перевірки якості завдань;

- визначати характер, строки і ступінь керівництва та нагляду за особами, які допомагають у проведенні перевірки, а також за їх роботою.

Процедури Компанії передбачають, що у разі наявності у відповідального за перевірку якості завдання помічників необхідно:

- визначити обов'язки зазначених помічників, у тому числі пов'язані з дотриманням відповідних етичних вимог (у контракті, або інших угодах між Компанією та помічниками);

- перевіряти, чи розуміють помічники свої інструкції, чи виконують роботу відповідно до запланованого підходу щодо перевірки якості завдань;

- вирішувати питання, порушені помічниками, з огляду на їхню важливість, відповідним чином модифікувати запланований підхід;

- документувати їх роботу в письмовій формі;

- переконатися, що всі порушені питання були належним чином з'ясовані;

- забезпечити, щоб звіт аудитора не підписувався до отримання відповідного підтвердження від відповідального за перевірку якості завдання щодо вищезазначених питань.

Перевірка якості завдань потребує участі відповідального за перевірку якості завдання протягом усього періоду проведення завдання, а не лише наприкінці його проведення.

Перевірка повинна містити, як мінімум, наступне:

- обговорення планування завдання та значних ризиків до його початку;

- розгляд виявлених суттєвих ризиків та відповідей на ці ризики;
- обговорення з партнером із завдання суттєвих питань та суджень, зроблених під час планування, виконання та звітування за завданням;
- перевірку всіх питань, щодо яких команда із завдання сформулювала суттєві судження;
- перевірку фінансової звітності, або іншої інформації про предмет перевірки, а також запропонованого звіту аудитора;
- перевірку відібраної документації із завдання, що стосується суттєвих суджень, зроблених командою із завдання, та висновків, яких вона дійшла, а також оцінка підстав для таких висновків, у тому числі застосування професійного скептицизму командою із завдання, а також перевірка того, чи підтверджує документація висновки та їхню доречність;
- оцінку висновків, зроблених при формулюванні звіту, та перевірка того, чи відповідає запропонований звіт встановленим вимогам;
- розгляд вжитих заходів щодо виправлених та не виправлених помилок, виявлених під час виконання завдання;
- розгляд питання проведення відповідних консультацій з питань, що включають розбіжності в думках членів команди із завдання, або інші складні чи спірні питання, а також висновки, прийняті за результатами цих консультацій;
- перевірку дотримання Компанією Кодексу етики професійних бухгалтерів;
- розгляд та висновок щодо доцільності заходів, що застосовуються для попередження етичних загроз;
- розгляд відповідності документації вимогам об'єктивності та незалежності Компанії та її персоналу, а також оцінки такої об'єктивності та незалежності командою із завдання;
- розгляд Компанією недоліків, виявлених у процесі моніторингу та виправлення, які можуть вплинути на суттєві судження, зроблені командою із завдання;
- питання, які необхідно довести до відома управлінського персоналу та інших сторін, таких як регуляторні органи;
- запропонований звіт аудитора і те, чи відповідає даний звіт результатам виконаних процедур;
- іншу інформацію в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність, з метою виявлення будь-яких суттєвих невідповідностей, викривлень, що можуть поставити під сумнів достовірність фінансової звітності та звіту аудитора;
- повідомлення управлінському персоналу та регуляторним органам;
- розгляд того, чи документація, відібрана для перевірки, відображає виконану роботу та підтверджує висновки, які було зроблено.

Планування перевірки якості завдань здійснюється за допомогою графіку планування та контролю перевірки якості завдань (Додаток Л, таблиця Додатків до Політик і процедур).

Перевірка контролю якості завжди документується у письмовій (електронній та паперовій) формі і не може бути проведена лише на усній основі.

Політика Компанії полягає в тому, щоб призначати тільки тих осіб для надання допомоги відповідальному за перевірку якості завдання, які відповідають відповідним вимогам МСУЯ 2 [35]. Процедури Компанії щодо призначення осіб для надання допомоги відповідальному за перевірку якості завдання розробляються таким чином, щоб такі особи: не були членами команди із завдання; мали компетентність і можливості, включаючи достатній час, для виконання обов'язків, покладених на них; відповідали етичним вимогам, у тому числі щодо загроз їхній об'єктивності та незалежності, а також чинним законодавчим і нормативним актам.

Питання для контролю до розділу 3

1. Обґрунтуйте своє бачення щодо ризику якості як комплексної оцінки ризиків.
2. Щодо яких питань Система Управління Якістю аудиторської компанії забезпечує аудиторам обґрунтовану впевненість (відповідно до МСУЯ1)?
3. Чи правильне твердження: «МСУЯ 2 стосується обсягу завдань, що підлягають перевірці якості»?
4. Які елементи\компоненти охоплює СУЯ аудиторської компанії ?
5. Назвіть основні (з вашої точки зору) потенційні загрози дотриманню основоположних етичних принципів на практиці, що можуть вплинути на якість виконання аудиторських процедур.
6. Які нові вимоги та матеріали передбачає МСУЯ 2 (додатково до попередньої редакції)?
7. Які дії передбачає нова вимога “резервної дії” для відповідального за перевірку якості завдання (пар.27 МСУЯ 2) ?
8. Політики та процедури при призначенні перевіряючого з управління якістю завдань та встановлення придатності такого перевіряючого технічним кваліфікаціям передбачають оцінку яких питань (МСУЯ 1, 2)?
9. Як часто Компанія здійснює формальний процес моніторингу, чи є це колегіальним рішенням для Компанії?
10. Які ключові питання включає Компанія, що застосовує ризик-орієнтований підхід при розробці, впровадженні та використанні компонентів СУЯ (п.8 МСУЯ 1)?

РОЗДІЛ 4. РИЗИКО-ОРІЄНТОВАНИЙ ПІДХІД В ОРГАНІЗАЦІЇ ФІНАНСОВОГО МОНІТОРИНГУ

4.1. Функціональна роль фінансового моніторингу

Відмивання незаконно одержаних коштів, тінізація бізнесу, корумпованість у системі управління суб'єктами господарської діяльності – історично закладені перешкоди соціально-економічного розвитку світового масштабу. Відмивання грошей підриває цілісність фінансових систем, фінансуючи злочинну діяльність, що впливає на безпеку та добробут суспільства. За оцінками ООН та МВФ, щорічно у світі відмивається 2–5% світового ВВП (приблизно 800 млрд – 2 трлн). Найбільш уразливі регіони: офшорні зони; країни з високим рівнем корупції; країни з розвиненим фінансовим сектором – через складні схеми через корпорації та криптовалюти.

За даними Державного фінансового моніторингу України щорічно через Україну може проходити \$5–20 млрд (2–10% ВВП) відмитих коштів [1].

Єдиним найбільш ефективним інструментом у боротьбі з такими проявами є фінансовий моніторинг. Цей механізм дає змогу здійснювати превентивний контроль за використанням бюджетних коштів ще на етапі їх планування та розподілу. Завдяки цьому можливо запобігти порушенням, виявлення та усунення яких на пізніших етапах є більш витратними та менш ефективними. Починаючи з 2023 року ситуація дещо покращується, однак, Україна досі залишається в "сірій зоні" FATF (тобто під підвищеним наглядом): за даними Світового банку Україна входить у ТОП-50 країн за рівнем відмивання грошей

Фінансовий моніторинг є важливим інструментом забезпечення прозорості фінансових операцій та запобігання економічним злочинам. Його основне призначення – виявлення та протидія відмиванню коштів, отриманих злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та інших незаконних фінансових схем. В умовах глобалізації фінансових ринків і зростаючих кіберзагроз ефективна система фінансового моніторингу із застосуванням сучасних інструментів ІТ є невід'ємною складовою безпеки держави та економічної стабільності.

Система фінансового моніторингу в Україні базується на:

- Директивах AML ЄС (2015/849, 2018/843, 2024/1640) – регламентують підходи до оцінки ризиків у сфері запобігання відмивання коштів у країнах Європейського Союзу;
- Рекомендаціях FATF (Групи з розробки фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей) – встановлюють принципи оцінки ризиків та управління ними;
- Законі України «Про запобігання та боротьбу з легалізацією (відмиванням) доходів, отриманих незаконно, фінансуванням тероризму та розповсюдженням зброї масового знищення», який адаптує європейські стандарти до національного законодавства;
- Нормативних актах Національного банку України.

Фінансовий моніторинг виконує низку функцій, спрямованих на зниження ризиків фінансових злочинів і формування довіри до фінансової системи:

1. Контрольна функція

Контроль є основою фінансового моніторингу, оскільки він передбачає систематичне відстеження фінансових операцій для виявлення підозрілих транзакцій. Основними механізмами реалізації цієї функції є:

- Збір, аналіз та обробка інформації про фінансові операції;
- Виявлення операцій, що можуть бути пов'язані з легалізацією доходів, отриманих незаконним шляхом;
- Накладання санкцій на порушників та передача даних до правоохоронних органів.

Контрольна функція забезпечується як на рівні державних установ, так і в межах самих фінансових установ, які зобов'язані здійснювати внутрішній моніторинг відповідно до законодавства.

2. Аналітична функція

Ця функція спрямована на дослідження та оцінку ризиків у фінансовій системі. Завдяки фінансовому моніторингу виявляються закономірності у фінансових операціях, що допомагає прогнозувати можливі загрози.

Аналітична робота включає:

- Вивчення фінансових потоків і розробку моделей ризику;
- Оцінку ефективності заходів боротьби з відмиванням коштів;
- Ідентифікацію нових схем фінансового шахрайства.

За допомогою цих досліджень можна вдосконалювати механізми моніторингу та підвищувати ефективність боротьби з економічною злочинністю.

3. Превентивна функція

Одним із ключових завдань фінансового моніторингу є запобігання використанню фінансової системи для незаконної діяльності. Для цього запроваджуються такі заходи:

- Встановлення вимог до ідентифікації клієнтів фінансових установ;
- Розробка та впровадження механізмів оцінки ризиків та їх автоматизація;
- Проведення навчальних програм для фінансових організацій щодо виявлення підозрілих операцій.

Завдяки превентивним заходам фінансові установи можуть виявляти підозрілі операції ще на ранньому етапі та не допускати їх реалізації.

4. Регуляторна функція

Фінансовий моніторинг є важливим елементом державної регуляторної політики, яка спрямована на створення законодавчих механізмів для контролю фінансової діяльності. Ця функція передбачає:

- Розробку нормативно-правової бази для боротьби з фінансовими злочинами;
- Встановлення обов'язкових процедур фінансового моніторингу для банків та інших установ;
- Здійснення перевірок і наглядових заходів за дотриманням вимог фінансового законодавства.

5. Інформаційно-координаційна функція

Інформаційна роль фінансового моніторингу полягає в забезпеченні обміну даними між державними та міжнародними органами в частині фінансових операцій, що мають ознаки підозрілості. Для цього здійснюють наступні заходи:

- Формування єдиної бази даних про ризикові транзакції;
- Взаємодію з міжнародними організаціями, зокрема FATF (Група з розробки фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей);
- Поширення інформації про ефективні методи боротьби з фінансовими злочинами.

За наявності ефективної системи обміну інформацією відбувається оперативне реагування на загрози та збільшується рівень фінансової безпеки.

З 28 квітня 2020 року набули чинності в новій редакції актуальні для національного економічного розвитку норми Закону України 361-IX «Про запобігання та боротьбу з легалізацією (відмиванням) доходів, отриманих незаконно, фінансуванням тероризму та розповсюдженням зброї масового знищення» (далі – Закон 361-IX) [5], що торкаються як українського бізнесу, так і пересічних громадян. Закон 361-IX зобов'язує суб'єктів первинного фінансового моніторингу, до числа яких віднесено суб'єктів аудиторської діяльності, ідентифікувати та перевіряти як платника, так і одержувача низки грошових

переказів. Для САД сьогодні важливо правильно і вчасно ідентифікувати підозрілі та порогові операції, насамперед – бенефіціарів проведення фінансових операцій.

В контексті Закону 361-IX практично запроваджено іноземне визначення статусу «бенефіціар» – власник, що в перекладі з англійської або французької означає «вигодо одержувач». За Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку (МСБО) 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони» узагальнюється два типи бенефіціарних власників:

- особи: прямо, або через третіх осіб володіють часткою $\geq 25\%$ в статутному капіталі підприємства;
- особи: можуть контролювати діяльність компанії незалежно від формального (директор, член правління тощо) [66].

Підхід до боротьби з відмиванням коштів та протидії фінансуванню тероризму (далі – ПВК/ФТ), що ґрунтується на оцінці ризиків, є базовим у Рекомендаціях FATF. Європейський Союз також впроваджує ризик-орієнтований підхід у межах Директиви (ЄС) 2024/1640, що визначає механізми для запобігання використанню фінансової системи з метою відмивання коштів або фінансування тероризму.

Відповідно до Рекомендації 1 FATF суб'єкти первинного фінансового моніторингу (далі – СПФМ), як невід'ємна частина системи протидії відмиванню коштів та фінансуванню тероризму, зобов'язані виявляти, оцінювати та вживати заходів для пом'якшення ризиків відмивання грошей/фінансування тероризму. Оцінка ризиків дозволяє визначити й аналізувати потенційні загрози, що можуть вплинути на фінансову стабільність і безпеку.

Основні аспекти оцінки ризиків у фінансовому моніторингу включають:

- *Ідентифікація ризиків*: Першим кроком є виявлення потенційних ризиків, пов'язаних із фінансовими операціями, такими як непрозора структура власності, підозрілі транзакції, ведення фіктивної діяльності або шахрайські дії.
- *Аналіз й класифікація ризиків*: Після виявлення ризиків здійснюється їх оцінка, що дозволяє класифікувати їх за рівнем серйозності та ймовірності. Це дозволяє зосередити увагу на найбільш критичних загрозах.
- *Ризик-контроль*: Після оцінки ризиків розробляються стратегії та механізми для зниження цих ризиків, такі як зміцнення контролю за фінансовими потоками, посилення процедур перевірки та впровадження інноваційних технологій для моніторингу.
- *Регулярний перегляд та оновлення оцінки ризиків*: Система фінансового моніторингу повинна регулярно переглядати оцінку ризиків, оскільки економічні, політичні та технологічні зміни можуть впливати на ризики. Це забезпечує актуальність та ефективність заходів щодо зниження загроз.

Завдяки оцінці ризиків фінансові установи та органи нагляду можуть більш ефективно реагувати на можливі загрози, тим самим підвищуючи рівень безпеки фінансової системи.

4.2. Оцінювання ризиків в системі фінансового моніторингу аудиторської компанії

Аудиторські компанії є суб'єктами первинного фінансового моніторингу у разі, якщо вони здійснюють операції з коштами або майном клієнтів.

В рамках імплементації ризик-орієнтованого підходу аудиторська компанія (далі – Компанії) зобов'язана:

1. Розробити індивідуальні ризик-профілі;
2. Встановити ліміти та порогові значення;
3. Здійснювати належне вивчення клієнтів та впровадити регулярний моніторинг клієнтів;
4. Забезпечити швидке реагування на операції, що мають ознаки підозрілості;

5. Запровадити документування всіх рішень щодо ризиків.

Ризик-орієнтований підхід для Компанії ґрунтується на дворівневій оцінці ризиків:

1. *Оцінка ризик-профілю безпосередньо аудиторської компанії (далі – Компанії) як СПФМ:*

- Виявлення та оцінка внутрішніх ризиків фінансових операцій Компанії, які відповідно до Закону України 361-ІХ можуть бути об'єктами фінансового моніторингу Компанії. Наприклад, під час аудиту у банку виявлено, що один з замовників\клієнтів регулярно здійснює грошові перекази на рахунки офшорних компаній без чітко визначеної мети платежу. У відповіді на запити Компанії Банк повідомив, що такі розрахунки в звітному році велись постійно. Подібна поведінка класифікується як ризикована, адже може свідчити про спроби відмивання коштів. Компанія визначає цю операцію як високоризикову, здійснює додаткові аудиторські процедури для уточнення обставин здійснених операцій.

- Аналіз заходів управління ризиками для їх мінімізації до прийнятного рівня. Наприклад, Компанія впровадила багаторівневу систему авторизації для великих транзакцій (відповідно до попередньо укладених угод на виконання аудиту). Компанія встановила для таких контрагентів оплату частинами (розрахунків за кілька разів) із отриманням документів, що обґрунтовують операцію та підтверджують джерела коштів (договори, рахунки тощо). Завдяки цьому рівень ризику знизився з високого до середнього.

- Розробка та впровадження політики AML/CFT (Anti-Money Laundering/Counter Financing of Terrorism) у межах стратегії ризик-орієнтованого підходу. Наприклад, Компанія створила внутрішній документ «Політика запобігання відмиванню коштів та фінансуванню тероризму», у якому детально описано категорії клієнтів за рівнем ризику, процедури KYC (Know Your Customer) та механізми моніторингу підозрілих транзакцій (в першу чергу, стосується замовників обов'язкового аудиту – великих підприємств). Окрім того, Компанії можуть надавати послуги з консультування клієнтів щодо створення та впровадження внутрішніх систем фінансового моніторингу, базуючись на вимогах законодавства та європейських практиках.

- Визначення «червоних прапорців» (Red Flags) – показників, що можуть свідчити про підозрілу діяльність. Наприклад, під час аудиту Компанія виявила такі дії, як: відкриття кількох рахунків одним клієнтом з однаковими реквізитами; уникнення надання необхідної інформації під час ідентифікації.

- Перевірка відповідності внутрішніх процедур рекомендаціям FATF та вимогам регуляторів (Національного банку України, Держфінмоніторингу). Наприклад, Компанія проводить аудит внутрішніх процедур на відповідність рекомендаціям FATF. У ході перевірки було оновлено систему KYC для нових клієнтів, включно з перевіркою джерел походження коштів та ідентифікацією бенефіціарних власників.

2. *Оцінка ризик-профілю контрагентів (постачальників, замовників аудиторських послуг):*

- Ідентифікація контрагентів та перевірка кінцевих бенефіціарів з урахуванням міжнародних санкційних списків та баз даних (OFAC, EU Sanctions, FATF Blacklist). Наприклад, під час укладення договору з новим Замовником, Компанія перевірила його бенефіціарних власників у санкційному списку. Виявилось, що один із співвласників фігурує у санкційному списку як особа, пов'язана з фінансуванням тероризму. Укладання договору призупинено. Якщо ж провести ідентифікацію (належну перевірку) неможливо, через ненадання інформації або ж інформація суперечить даним у відкритих джерелах та Замовник не надає логічні пояснення, Компанія зобов'язана відмовити в обслуговуванні.

- Вивчення клієнтської бази (сегментація за рівнем ризику). Прикладом цього є поділ Компанією своїх клієнтів на три категорії: низький ризик (юридичні особи, що мають довгий період обслуговування Компанією з наданням «модифікованої думки із

зауваженням»), середній ризик (малі підприємства, обслуговуються вперше), високий ризик (клієнти з офшорною реєстрацією, клієнти з нестабільними фінансовими потоками). Такий підхід дозволяє налаштовувати різні рівні контролю.

- Моніторинг фінансових операцій у режимі реального часу з використанням програм AML-аналітики. Наприклад, Компанія для замовника – середнього підприємства використовує програмне забезпечення, яке автоматично виявляє підозрілі операції, наприклад, повторювані транзакції на однакову суму в короткий період. Після спрацювання тригера такі операції потрапляють на ручну перевірку аудиторами.

- Перевірка замовників \ контрагентів на предмет підозрілих транзакцій, включаючи транскордонні перекази, аномальні періоди фінансової активності. Наприклад, контрагент щомісяця отримує великі платежі та одразу переказує кошти на закордонні рахунки. У рамках аналізу транзакцій така поведінка розглядається як аномальна та викликає підозру щодо легалізації доходів.

- Оцінка джерел коштів та статків. Прикладом такої оцінки є ситуація, коли Компанія під час проведення аудиту виявляє, що клієнт проводить значні або незвичні операції. В такому випадку Компанія надає запит на отримання додаткових документів, пояснень та коментарів.

- Ідентифікація PEP (політично значущих осіб). Наприклад, клієнт вказав, що веде підприємницьку діяльність, але під час перевірки виявилось, що він є заступником голови політичної партії (тобто входить до керівних органів політичних партій). Згідно із законодавством, така особа визнається PEP, і до неї може застосовуватися посилений моніторинг транзакцій.

Враховуючи сучасні міжнародні практики з 2024 року дворівнева модель доповнена вимогами щодо:

- Необхідності інтеграції штучного інтелекту для автоматизованого моніторингу фінансових потоків та аналізу поведінки клієнтів.

- Автоматизації моніторингу інформації у соціальних мережах та відкритих джерелах.

- Використання блокчейн-аналітики для криптотранзакцій.

- Реалізації системпрогнозої аналітики.

- Впровадження біометричної ідентифікації.

В процесі виконання аудиту визначення впливу кінцевого бенефіціарного власника не обмежується рівнем, обґрунтованим безпосередньо аудиторською компанією. Для оцінки такого впливу, як варіант, використовують інформаційне відкрите джерело – Єдиний державний веб-портал відкритих даних data.gov.ua. Завдяки приєднанню України до ініціативи Transparency International щодо забезпечення прозорості даних про підприємство і протидію корупції. Дані про кінцевих власників українських підприємств доступні також в Глобальному реєстрі бенефіціарних власників.

На сьогодні використовується поняття «підозріла» фінансова операція, що для аудиторських компаній потребує особливої уваги: без будь-яких граничних сум, але більше 70-ти критеріїв ризиковості, за якими така фінансова операція може бути визнана підозрілою (Додаток 19 Положення № 65) [71].

Серед найбільш типових «підозрілих операцій»: клієнт надає юридичні, консалтингові, бухгалтерські послуги; кінцевий бенефіціарний власник юридичної особи-СПФМ є учасником багатьох інших юридичних осіб, у деяких є керівником та/або бухгалтером/підписантом; наявність інформації про відкриті кримінальні провадження з розслідування злочинів у сфері господарської діяльності щодо власника істотної участі; є підстави вважати, що клієнт структурує фінансові операції з метою уникнення певних порогових значень та ін.

Проведемо аналогію індикаторів ризику відмивання грошей у сфері торгівлі (для прикладу), використовуючи «червоні прапорці» FATF (Типологічний Звіт «Відмивання грошей у сфері торгівлі» (23.06.2006). На основі соціального опитування респондентів, що беруть участь в анкетуванні, проведеному проектною групою FATF, в таблиці 4.1. узагальнено індикатори ризику, що традиційно використовуються для виявлення діяльності, пов'язаної з відмиванням грошей у сфері торгівлі до прикладу).

Таблиця 4.1

Індикатори ризику, що використовуються для виявлення діяльності, пов'язаної з відмиванням грошей у сфері торгівлі

№ з/п	Характер ризиків	Відмітка про наявність	Коментарі
1	- розбіжності в описі товару в коносаменті і рахунку-фактурі		
2	- невідповідності між товаром, позначеним в коносаменті (чи рахунку-фактурі), і фактично відвантаженим товаром		
3	- невідповідності між вартістю товару, заявленою в рахунку-фактурі, та його справедливою ринковою вартістю		
4	- необґрунтована (документально не підтверджена) справедлива вартість		
5	- обсяг постачання не співпадає з масштабами звичайної ділової активності експортера/ імпортера		
6	- відвантажений товар відповідає товару, ідентифікованому за підвищеним ризиком відмивання грошей		
7	- тип відвантаженого товару не характерний для звичайної ділової активності експортера/ імпортера		
8	- постачання не вигідне з економічної точки зору		
9	- постачання не відповідає ресурсним потребам за умов нормальної виробничої потужності		
10	- товар відвантажується в юрисдикцію/з юрисдикції, що характеризується "підвищеним ризиком" відмивання грошей		
11	- товар перевантажується в одній або декількох юрисдикціях без очевидної економічної причини		
12	- спосіб оплати не відповідає ризикам, пов'язаним з цим постачанням		
13	- оплата визначає занижений рівень рентабельності (у порівнянні з аналогічними поставками/продажем)		
14	- угода припускає отримання готівкових грошових коштів (чи оплати в іншій формі) від третьої сторони, що не бере участі в ній		
15	- угода припускає використання акредитивів, що багаторазово поповнюються або часто пролонговуються		
16	- угода припускає використання підозрілих (фіктивних) компаній		
17	- контрагент не ідентифікований за профілем ризику (відповідно до профілю ризиків, прийнятого СПФМ)		

*узагальнено за результатами опитування аудиторських фірм західного регіону України

Закон 361-ІХ особливих застережень щодо операцій з пов'язаними особами не виокремлює, однак, регламентує чимало ризиків за результатами співпраці з ними.

Національні суб'єкти господарської діяльності (в першу чергу, СПФМ – емітенти цінних паперів) практикують додаткове розкриття інформації за результатами проведення операцій з пов'язаними особами відповідно до п. 18 МСБО 24. В Стандарті досить загально зазначено необхідність «розкрити інформацію про характер відносин зі зв'язаними сторонами, а також інформацію про такі здійснені операції та залишки заборгованості, в тому числі зобов'язання, яку потребують користувачі для розуміння потенційного впливу цих відносин на фінансову звітність».

П. 9. МСБО 24 визначає операцію зі зв'язаною стороною як передачу ресурсів, послуг або зобов'язань між суб'єктом господарювання, що звітує, та зв'язаною стороною, незалежно від того, чи призначається ціна.

За національними обліковими положеннями пов'язані сторони - особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу, або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною. Операції, які є об'єктами фінансового моніторингу, вимагають ретельного відслідковування на етапах ціноутворення в рамках таких операцій з пов'язаними сторонами, або близькими родичами такої особи: обов'язковою умовою є документального підтвердження ціни продажу, що не менше справедливої вартості. Податковий Кодекс України прискіпливо оцінює зазначений рівень справедливої ціни при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток та ПДВ.

Суб'єкт аудиторської діяльності, керуючись положеннями Закону 361-ІХ, повинен мати низку внутрішньо розпорядчих документів, що враховують характер і масштаби операцій з контрагентами/клієнтами. При цьому, Компанії розробляють та впроваджують єдині правила фінансового моніторингу. Серед обов'язкових внутрішніх документів Компанії: правила фінансового моніторингу, програми проведення первинного фінансового моніторингу та інші внутрішні документи з питань фінансового моніторингу (далі - внутрішні регуляторні документи щодо фінансового моніторингу), документальне забезпечення кадрових процедур, а саме – призначення відповідального працівника, його повноважень, прав та обов'язків (ст. 8 Закону 361-ІХ).

Внутрішні документи щодо первинного фінансового моніторингу повинні містити процедури, достатні для забезпечення ефективного управління ризиками. Альтернативний склад документальних підтверджень для процедур первинного фінансового моніторингу на прикладі аудиторської компанії наведено в таблиці 4.2.

Таблиця 4.2

Документально-організаційне середовище первинного фінансового моніторингу для СПФМ – аудиторської компанії

№ з/п	Управління процесами первинного фінансового моніторингу	Документальне забезпечення положень первинного фінансового моніторингу
1	2	3
	<i>Регламентований перелік Законом України 361-ІХ [2]</i>	
1	Правила первинного фінансового моніторингу	Положення «Концептуальна основа внутрішньої системи первинного фінансового моніторингу»: мета, завдання, методика та організація.
2	програма проведення первинного фінансового моніторингу	Програма реалізації процедур первинного фінансового моніторингу: етапи, відповідальні особи, підпорядкованість.
3	Процедури здійснення первинного фінансового моніторингу	

3.1.	Процедури забезпечення ефективного управління ризиками з урахуванням профілів ризиків потенційних СПФМ (Компанії, Замовників)	Положення «Про профілі ризиків суб'єктів первинного фінансового моніторингу (Компанії, Замовників)»: ідентифікація, оцінка, попередження, виявлення, альтернативні заходи мінімізації їх впливу.
3.2.	Попередження використанню послуг СПФМ(Компанії, Замовників) для легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом	Положення «Про запобігання використанню послуг СПФМ для легалізації неправомірних доходів»: виявлення потенційних шляхів легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, заходи їх попередження
<i>Інші альтернативні пропозиції</i>		
4	Формалізована організаційна структура аудиторської Компанії	Положення щодо організаційної структури Компанії (з урахуванням структурних підрозділів).
5	Система внутрішнього контролю та управління ризиками	Положення «Про внутрішній контроль та управління ризиками»: взаємо узгодженість, підпорядкованість посадових обов'язків внутрішніх аудиторів, відповідального за первинний фінансовий моніторинг
6	Використання достовірних джерел зовнішньої інформації	Положення «Про забезпечення достовірності та захисту інформації щодо структури власності кінцевих бенефіціарів (Компанії, Замовників)».
7	Внутрішня культура працівників Компанії	Положення «Політика та процедури забезпечення Кодексу професійної етики»: внутрішні норми та принципи професійної етики працівників Компанії.
8	Внутрішньофірмові професійні стандарти	Внутрішньо фірмові Стандарти професійної підготовки (в т.ч. для відповідальних працівників за проведення первинного фінансового моніторингу).
9	Кадрова політика	Положення «Політика та процедури забезпечення результативного функціонування внутрішньої системи первинного фінансового моніторингу»: критерії призначення відповідального за первинний фінансовий моніторинг, варіативність його посадових прав та обов'язків.
10	Організація співпраці із замовником Компанії – потенційним об'єктом фінансового моніторингу	1. Накази: Про проведення перевірки: Компанії / Замовників за профілем ризику. Про прийняття замовлення клієнта та характер його обслуговування (мета, термін, очікувані результати). Про призначення групи виконавців, ключового партнера та ін. 2. Договір на: проведення перевірки за елементами профілю ризиків, прийняття замовлення. Лист-замовлення. Лист-зобов'язання тощо. 3. Робочі документи за результатами: перевірки за елементами профілю ризиків; виконання замовлення. 4. Звіт про фактичне виконання завдання.

11	Аналіз результатів первинного фінансового моніторингу в розрізі профілів ризиків для операцій Компанії	1. Протокол про перевірку завершення завдання. 2. Протокол щодо системи вжиття заходів за результатами оцінки кожного завершеного завдання. 3. Звіт на предмет відповідності прийнятої попередньої політики та результатів проведеного первинного фінансового моніторингу.
----	--	---

Узагальнено на основі [19; 98; 104]

Система фінансового моніторингу постійно вдосконалюється, підвищується її ефективність. Для суб'єкта первинного фінансового моніторингу відповідно до Закону України № 361-IX визначено, що порогові операції – це операції на суму, яка дорівнює чи перевищує 400 тисяч гривень (для суб'єктів господарювання, які проводять лотереї та/або азартні ігри, – 55 тисяч гривень) або дорівнює чи перевищує суму в іноземній валюті, банківських металах, інших активах, еквівалентну за офіційним курсом гривні до іноземних валют і банківських металів 400 тисяч гривень на момент проведення фінансової операції (для суб'єктів господарювання, які проводять лотереї та/або азартні ігри, – 55 тисяч гривень), за наявності однієї або більше таких ознак: визначено ознаки «порогових операцій»: фінансові операції, якщо хоча б одна зі сторін має реєстрацію, місце проживання чи знаходження в державі (юрисдикції), яка не виконує або неналежним чином виконує рекомендації міжнародних організацій у сфері боротьби з відмиванням доходів, фінансуванням тероризму чи розповсюдженням зброї масового знищення (наприклад, Іран чи Північна Корея), або якщо одна зі сторін має рахунок у банку, зареєстрованому в такій державі (юрисдикції); фінансові операції політично значущих осіб (PER), членів їхніх сімей та/або осіб, пов'язаних з PER; платіжні операції з переказу коштів за кордон, включаючи перекази до офшорних зон; фінансові операції з готівкою (внесення, переказ, отримання коштів); фінансові Операції Електронного Резидента (Е-Резидента).

Крім обов'язку звітувати про *порогові фінансові операції*, Закон № 361-IX передбачає необхідність звітувати також про *підозрілі фінансові операції*. Підозрілими вважаються операції незалежно від суми, якщо СПФМ має підозру або достатні підстави вважати, що вони є результатом злочинної діяльності або пов'язані з фінансуванням тероризму чи розповсюдженням зброї масового знищення.

Ураховуючи ризик-орієнтований підхід у фінансовому моніторингу в Україні, аудиторські компанії самостійно визначають підозрілі операції, враховуючи типологічні дослідження Державної служби фінансового моніторингу України та рекомендації суб'єктів державного фінансового моніторингу.

Компанії при наявності ознак підозрілості транзакції проводять комплексний аналіз клієнта, враховуючи:

- наявність складної структури власності та відповідність її обсягам бізнесу (Наприклад, мале новостворене підприємство, яке займається торгівлею на локальному ринку, має офшори в структурі або трасти),
- наявність ознак номінального бенефіціарного власника (Наприклад, директором корпорації, яка працює на міжнародному ринку призначають особу без управлінського досвіду, відсутності профільної освіти, без досвіду роботи в аналогічній галузі)
- відповідність операції, яку проводить клієнт, його виду економічної діяльності (компанія займається торгівлею текстилем, а більшість операцій по рахунку пов'язані із купівлею-продажем металобрухту);

- відповідність суми операції обсягам діяльності клієнта та матеріально-технічній базі (наприклад, згідно зі звітністю, компанія має активів на 10 тис грн, та 2 працівники в штаті, а по рахунку проходять операції на 100 млн грн за квартал).

В такі випадках аудиторська компанія має право як одразу класифікувати операцію підозрілою, або ж надіслати запит клієнту для отримання додаткових документів та роз'яснень, з метою детального вивчення діяльності. Після цього, на підставі отриманих висновків, формує заключення щодо визнання операції підозрілою чи про спростування підозри.

Серед ключових ризиків операційної діяльності замовника аудиту, які ідентифікуються Компанією на етапі ознайомлення, можна виділити такі:

1. Ризик відмивання коштів – ситуації, коли підприємство може бути використане як посередник для легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом.

2. Ризик фінансування тероризму – можливість спрямування фінансових ресурсів компанії на незаконні організації або підтримку незаконної діяльності.

3. Операційний ризик – можливі порушення у внутрішніх процесах підприємства, що можуть призвести до фінансових втрат через помилки, шахрайство або слабкий контроль.

4. Юрисдикційний ризик – співпраця підприємства з контрагентами, зареєстрованими в офшорних або високоризикових юрисдикціях.

5. Ризик непрозорості структури власності – наявність у компанії складної або закритої схеми власності, що ускладнює ідентифікацію кінцевого бенефіціарного власника.

Для оцінки вказаних ризиків САД може використовувати різні методи:

1. Ризик-орієнтований підхід: передбачає класифікацію клієнтів та операцій за рівнем ризику. Наприклад, клієнт-замовник аудиторських послуг працює у сфері обігу готівки або в міжнародній торгівлі, відтак – вважається більш ризиковими, ніж підприємства зі стабільними та прозорими фінансовими потоками.

2. Метод оцінки контрагентів: базується на перевірці клієнта, включаючи:

- Ідентифікацію його кінцевих бенефіціарів.
- Аналіз місця реєстрації та економічної діяльності.
- Оцінку зв'язків з офшорними зонами.

3. Аналіз фінансових потоків

Моніторинг фінансових транзакцій підприємства дозволяє виявити підозрілі операції, аномальні платежі або нерегулярну фінансову діяльність.

4. Використання автоматизованих систем моніторингу

Сучасні програми та алгоритми аналізу великих даних дозволяють ефективно відстежувати ризикові фінансові операції та повідомляти про можливі порушення.

Для зниження ризиків для таких клієнтів варто рекомендувати запроваджувати ефективні системи внутрішнього контролю та управління ризиками:

1. Внутрішній контроль та аудит

Підприємства повинні мати внутрішню політику контролю фінансових потоків, що включає перевірку контрагентів, моніторинг операцій та регулярний аудит.

2. Використання систем KYC (Know Your Customer)

Підприємства зобов'язані перевіряти своїх клієнтів, визначати кінцевих бенефіціарів та оцінювати ризики, пов'язані з діловими відносинами.

3. Навчання персоналу

Співробітники компанії повинні мати належну підготовку для ідентифікації ризиків та відповідність вимогам фінансового моніторингу.

4. Впровадження цифрових технологій

Автоматизація процесів моніторингу дозволяє зменшити ймовірність людських помилок та підвищити ефективність виявлення підозрілих операцій.

5. Дотримання регуляторних вимог щодо оцінки ризиків.

Таким чином, оцінка ризиків у системі фінансового моніторингу – невід’ємна складова забезпечення прозорості бізнесу, запобігання фінансовим злочинам, підвищення стабільності для розвитку бізнесу в цілому.

Питання для контролю:

1. Які основні джерела відмивання коштів в Україні та який обсяг коштів (у % від ВВП) може щорічно проходити через країну?
2. Які функції виконує фінансовий моніторинг і як вони сприяють боротьбі з відмиванням коштів?
3. Які практичні заходи допомогли Україні покращити боротьбу з відмиванням коштів з 2023 року?
4. Що таке ризик-орієнтований підхід (RBA) у фінансовому моніторингу та які його основні рівні?
5. Які сучасні технології інтегруються в систему фінансового моніторингу з 2024 року?
6. Які операції в Україні визнаються «пороговими» або «підозрілими» згідно із Законом № 361-IX? Наведіть приклади
7. Які критерії використовують СПФМ для визначення підозрілих операцій?
8. Які практичні методи допомагають підприємствам знизити ризики відмивання коштів?

ВИСНОВКИ

Навчальний посібник розкриває основні методичні та організаційні підходи аудиту фінансової звітності на засадах дотримання чинних регламентів якості аудиту в умовах нинішніх процесів регулювання аудиторської діяльності.

1. Систематизовано матеріал щодо використання аудиторських процедур за етапами аудиту фінансової звітності підприємства (обов'язкового та ініціативного).

2. Розкрито особливості методики оцінки активів, зобов'язань, фінансових результатів як елемента концептуальної основи фінансової звітності за міжнародними та національними положеннями бухгалтерського обліку та звітності).

3. Узагальнено методологію створення та імплементації внутрішніх стандартів управління якістю аудиторських послуг, виокремлено особливості адміністрування на етапах аудиту, функціональне призначення партнерів, їх роль, оперативне управління якістю та характер комунікації.

4. Узагальнено особливості фінансового моніторингу для аудиторської Компанії як суб'єкта первинного фінансового моніторингу, альтернативну оцінку ризиків фінансово моніторингу .

Навчальний посібник підготовлено колективом авторів:

Доктор економічних наук, професорка, аудитор *Левицька Світлана Олексіївною* (розділи 1, 3,4).

Сертифікований фахівець з протидії відмиванню коштів (CAMS). Співавтор навчальних курсів з управління особистими та корпоративними фінансами *Михайленко Оксана Анатоліївна* (розділ 4);

Доктор економічних наук, професорка, аудитор *Осадча Ольга Олексіївна* (розділи 1, 3).

Доктор економічних наук, професорка, аудитор *Садовська Ірина Борисівна* (розділ 2).

ТЕСТИ: ПОЛІТИКИ І ПРОЦЕДУРИ

Кожна правильна відповідь оцінюється у 5 балів.

Питання 1

МСА вимагають, щоб аудитор в якості основи для аудиторської думки отримав обґрунтовану впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки. Обґрунтована впевненість – це високий рівень впевненості. Проте обґрунтована впевненість не є абсолютним рівнем впевненості, оскільки існують властиві обмеження аудиту, які призводять до того, що більшість аудиторських доказів, на основі яких аудитор формує висновки та на яких ґрунтується аудиторська думка, є швидше переконливими, ніж остаточними.

Які з нижченаведених факторів є такими, що обумовлюють властиві обмеження аудиту?

Фактори:

1. Характер фінансової звітності.
2. Характер аудиторських процедур.
3. Необхідність проведення аудиту в межах розумного проміжку часу і з розумними витратами.
4. Обмеження ресурсів суб'єкта аудиторської діяльності та їх вартість.

А 1 і 4

Б Тільки 3

В 1, 2 і 3

Г 2 і 3

Питання 2

Під час виконання завдання з аудиту фінансової звітності ТОВ «КОНТР» з'ясувалося, що на підприємстві щойно завершилася документальна податкова перевірка, результатом якої стало нарахування суттєвих штрафних санкцій з податку на прибуток. Керівництво звернулося до керівництва вашої аудиторської фірми за наданням послуги з податкового консультування, підготовки заперечень на акт перевірки і представлення інтересів ТОВ «КОНТР» в процесі оскарження рішення податкової інспекції.

Які з наведених загроз незалежності виникатимуть у Вашої фірми у разі прийняття такого замовлення до виконання?

Типи загроз:

1. Загроза власної оцінки.
2. Загроза захисту.
3. Загроза тиску.
4. Загроза непрофесійності керівництва

А Тільки 1

Б 1 і 2

В 2 і 3

Г 1, 2 і 4

Питання 3

Які застережні заходи відповідно до Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів, включно з міжнародними стандартами незалежності, та чинного законодавства України необхідно вжити, щоб усунути або зменшити загрозу

незалежності, визначену у вищенаведеному питанні, до прийнятного рівня?

Застережні заходи:

1. Використання професіоналів, які не є членами команди із завдання з аудиту, для надання цих податкових послуг.
2. Залучення належного рецензента для проведення огляду завдання з аудиту або роботи в рамках надання податкових послуг, які не є наданням впевненості.
3. Залучення іншої фірми, в тому числі за межами мережі, до якої входить Ваша аудиторська фірма, для оцінки результатів податкової послуги.
4. Жодний із застережних заходів не усуне та не зменшить загрозу незалежності, що виникне за умови прийняття замовлення про надання податкових послуг до виконання.

А.Тільки 1

Б.Тільки 4

В.1 і 2

Г.1 і 3

Питання 4

Ваша аудиторська фірма - аудитор фінансової звітності ТОВ «ТАРТАЛ», що є виробничим підприємством. Виконуючи попередні аналітичні процедури під час планування, Ви встановили збільшення протягом звітного року чистого доходу від реалізації, з одночасним зменшенням рівня валового прибутку товариства за звітний рік порівняно з попереднім роком.

Що з наведеного узгоджується зі зменшенням валового прибутку та адекватно пояснює його?

1. Обсяги продажів зменшились порівняно з попереднім роком.
2. Протягом звітного року через дефіцит пропозиції товариству довелося платити вищі ціни при придбанні комплектуючих.
3. Протягом звітного року змінились ключові посади на підприємстві.
4. Протягом звітного року підприємство зазнало реорганізації.

А Тільки 1

Б Тільки 2

В 2 і 3

Г 3 і 4

Питання 5

Які, на Вашу думку, заходи контролю є доречними для тестування аудитором під час аудиту існування запасів?

Заходи контролю:

1. Постачальники сировини та матеріалів схвалюються тендерним комітетом після проведення відбору щонайменше з трьох потенційних постачальників.
2. Товариство проводить щомісячно інвентаризацію запасів готової продукції.
3. Вимога на відпуск сировини та матеріалів зі складу на виробництво візується начальником виробництва та бухгалтером.
4. Норма витрат сировини та матеріалів у виробництво систематично тестується та переглядається.

А 1, 2, 3, 4

Б 1 і 2

В 2 і 3

Г 2 і 4

Питання 6

Ваша аудиторська фірма призначена аудитором Банку «УКРЕКСІМБАНК». На етапі вивчення суб'єкта господарювання Вам доручено отримати розуміння сфери обов'язків, повноважень, виконуваних функцій та оцінити переваги та недоліки підрозділу внутрішнього аудиту банку, а також оцінити, чи буде ваша аудиторська фірма використовувати роботу внутрішніх аудиторів під час аудиту фінансової звітності банку.

Під час такого вивчення Вам доступні інформація та аудиторські докази щодо наступного:

1. Положення про службу внутрішнього аудиту банку, яке містить інформацію про права, обов'язки, повноваження та відповідальність співробітників служби внутрішнього аудиту.
2. Протоколи засідання правління банку з розгляду питань ризиків знецінення цінних паперів, що складають суттєву частину балансу банку.
3. Річний звіт служби внутрішнього аудиту.
4. Звіти служби внутрішнього аудиту щодо перевірки каси банку.

Що з переліченого вище є доречним для отримання розуміння внутрішнього аудиту банку під час аудиту фінансової звітності?

- А Тільки 1
- Б 1, 3 і 4
- В 1 і 3
- Г Тільки 4

Питання 7

Під час планування аудиту комерційного Банку «ТРАСТ» Ви з'ясували, що показники діяльності банку, зокрема розмір капіталу та його прибутковість знаходяться під наглядом Національного банку України, в попередньому та звітному році банк зазнав труднощів з отриманням прибутку, рівень оплати праці членів правління банку у великій мірі залежить від показників прибутковості та стабільності.

Стосовно яких з наведених нижче тверджень на рівні класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації, можуть бути ідентифіковані ризики суттєвого викривлення?

1. Існування активів та повнота зобов'язань.
2. Оцінка активів та настання доходу.
3. Повнота активів та повнота доходу.
4. Права на активи та класифікація зобов'язань.

- А 1 і 2
- Б 1 і 4
- В 2 і 3
- Г 2 і 4

Питання 8

Які з наведених тверджень є вірними стосовно пояснювального параграфу, включеного до аудиторського звіту, в якому висловлена модифікована думка?

1. Пояснювальний параграф може посилатися на питання, крім тих які подані чи розкриті у фінансовій звітності, які, за судженням, аудитора є доречними для користувачів для розуміння аудиту.
2. У пояснювальному параграфі зазвичай слід посилатися на той факт, що думка аудитора модифікована щодо суттєвої статті фінансової звітності.
3. Включення пояснювального параграфу не повинно впливати на думку аудитора щодо фінансової звітності.

- А Тільки 1
- Б Тільки 2
- В Тільки 3
- Г 1, 2

Концептуальна основа фінансової звітності за МСБО та МСФЗ

Тест 1. Основними перевагами застосування МСБО є:

- а) забезпечення зіставної звітності різних організацій, незалежно від того, резидентом якої країни вони є і на якій території здійснюють господарську діяльність;
- б) можливість отримання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень;
- в) престижність, більша довіра з боку потенційних партнерів, прозорість та надійність інформації;
- г) формування, видання та вдосконалення в інтересах суспільства стандартів бухгалтерського обліку;
- д) всі відповіді вірні.

Тест 2. Концептуальна основа – це:

- а) система поглядів на певні господарські явища;
- б) спосіб тлумачення економічних подій;
- в) розуміння теорії;
- г) виклад концепцій, на яких ґрунтується фінансова звітність загального призначення;
- д) проект викладу принципів.

Тест 3. Міжнародні стандарти фінансової звітності розроблені з метою:

- а) забезпечення зіставності фінансової звітності підприємств у всьому світі;
- б) доступності сприйняття фінансової звітності підприємств зовнішнім користувачам з різних країн;
- в) формування показників фінансової звітності будь-якого підприємства;
- г) відповіді а, б;
- д) забезпечення гармонізації фінансової звітності і формування стандартів.

Тест 4. Методологія бухгалтерського обліку за МСБО визначається:

- а) безпосередньо міжнародними стандартами бухгалтерського обліку;
- б) концептуальною основою МСБО;
- в) тлумаченнями;
- г) постулатами;
- д) всі відповіді вірні.

Тест 5. Інформація є доречною, якщо:

- а) впливає на економічні рішення користувачів фінансової звітності шляхом надання допомоги в оцінці минулих, теперішніх і майбутніх подій або дозволяє їм виправити допущені помилки;
- б) не містить суттєвих помилок та вільна від упередженості користувачів фінансової звітності;
- в) правдиво відображає господарські операції;
- г) є нейтральною;
- д) є доступною.

Тест 6. Які існують стадії розробки МСБО:

- а) проект викладу принципів;
- б) первісне дослідження;
- в) виклад принципів;
- г) проект МСБО;
- д) всі відповіді вірні.

Тест 7. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку використовуються:

- а) як основа національних вимог до бухгалтерського обліку в багатьох країнах світу;
- б) як міжнародний базовий підхід тими країнами, які розробляють свої власні вимоги;
- в) фондовими біржами, які вимагають або дозволяють іноземним емітентам подавати фінансові звіти згідно з МСБО;
- г) регулюючими органами, які вимагають або дозволяють іноземним емітентам подавати фінансові звіти згідно з МСБО;
- д) всі відповіді вірні.

Тест 8. Концептуальна основа складання та представлення фінансових звітів:

- а) має перевагу над положеннями МСФЗ;
- б) має суттєві розбіжності з нормами стандартів;
- в) не має переваги над положеннями МСФЗ;
- г) є рівнозначною тлумаченням Комітету з інтерпретацій міжнародної фінансової звітності;
- д) є тотожною, щодо свого змісту з МСФЗ 1.

Тест 9. Якість інформації, яка дає користувачам сприймати її значення це – ...:

- а) доречність;
- б) зрозумілість;
- в) своєчасність;
- г) достовірність;
- д) коректність.

Тест 10. При складанні звітності необхідно дотримуватись:

- а) припущення безперервної діяльності;
- б) принципу нарахування і відповідності доходів і витрат
- в) послідовності подання інформації;
- г) періодичності подання інформації;
- д) всі відповіді вірні.

Тест 11. Можливість користувачів звітності порівнювати фінансові звіти з попередніми періодами – це:

- а) зіставність інформації;
- б) принцип нарахування і відповідності доходів та витрат;
- в) послідовність подання інформації;
- г) періодичності подання інформації;
- д) припущення безперервної діяльності.

Тест 12. Припущення про безперервність діяльності – це:

а) припущення про те, що підприємство здатне продовжувати свою діяльність і не буде найближчим часом ліквідоване;

б) припущення про зведення до мінімуму ризику зміни величини майбутніх надходжень і платежів грошових коштів;

в) припущення безперервної роботи всіх основних засобів протягом року після звітної дати;

г) припущення про відповідність нарахування й відповідності доходів та витрат діяльності підприємства;

д) припущення того, що працівник, який виходить на пенсію, протягом всієї своєї робочої кар'єри має безперервний стаж.

Тест 13. Основними якісними характеристиками фінансової звітності відповідно до Концептуальної основи є:

а) нейтральність, вільність від помилок, суттєвість, повнота;

б) зрозумілість, доречність, єдиного грошового вимірника;

в) нейтральність, превалювання сутності над формою, прозорість;

г) превалювання сутності над формою, повнота, обачність;

д) повнота, обачність, доречність, нейтральність.

Тест 14. Метою фінансової звітності є:

а) надання інформації про фінансовий стан та зміни у фінансовому стані підприємства, яка є корисною для широкого кола користувачів у прийнятті ними економічних рішень;

б) результати діяльності;

в) рух грошових коштів підприємства;

г) рух власного капіталу підприємства;

д) всі відповіді вірні.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. АНАЛІЗ ПОРУШЕНЬ СУБ'ЄКТАМИ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПРОФЕСІЙНИХ ВИМОГ ЩОДО ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ ЗА 2022 РІК. URL: https://www.apu.com.ua/wpcontent/uploads/2019/10/6_%D0%9A%D0%AF_%D0%D0%B7%D1%96%D1%82-2022.pdf (дата звернення: 08.01.2024).
2. Аналіз ESG стандартів: рекомендації для українського бізнесу. URL: <https://gto.dixigroup.org/assets/images/files/GTO%20-%20%D0%90%D0%BD%D0%B0%D0%BB%D1%96%D0%B7%20ESG%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D0%B0%D1%80%D1%82%D1%96%D0%B2%202-10.pdf> (дата звернення: 08.03.2025).
3. Дячук О. О. ТРАНСФОРМАЦІЇ МІЖНАРОДНОГО СТАНДАРТУ СУПУТНИХ ПОСЛУГ 4400 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ) «ЗАВДАННЯ З ВИКОНАННЯ УЗГОДЖЕНИХ ПРОЦЕДУР». *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економічні науки*. 2024. Вип. 3(107). С. 31–39. URL: <https://ep3.nuwm.edu.ua/31893/> (дата звернення: 08.03.2025).
4. Бондар М. І., Остапюк Н. А., Левицька С. О., Осадча О. О., Антонюк О. Р., Зінкевич О. В. Бухгалтерський облік в управлінні : підручник. Рівне : ПП «Формат» - А», 2023. 237 с.
5. Про запобігання та боротьбу з легалізацією (відмиванням) доходів, отриманих незаконно, фінансуванням тероризму та розповсюдженням зброї масового знищення : Закон України. Документ 361-IX, чинний, поточна редакція – Редакція від 16.08.2020, підстава – 738-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text> (дата звернення: 03.02.2025).
6. Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги : Закон України. Документ 2155-VIII, чинний, поточна редакція від 18.12.2024, підстава – 3911-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-19#Text> (дата звернення: 04.02.2025).
7. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України. Документ 2258-VIII, чинний, поточна редакція від 20.06.2024, підстава – 3720-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>. (дата звернення: 03.03.2025).
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України. Документ 996-XIV, чинний, поточна редакція від 03.09.2024, підстава – 3257-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 06.03.2025).
9. ЗВІТ ПРО СТАН АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ 01 липня 2023 року – 30 червня 2024 року. ОСНАД. URL: <https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2024/12/%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82-%D0%BF%D1%80%D0%BE-%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BD-%D1%80%D0%B8%D0%BD%D0%BA%D1%83-2024.pdf> (дата звернення: 03.02.2025).
10. ЗМІНИ, що вносяться до постанов Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001 і від 12 грудня 2018 р. № 1062. Документ 677-2024-п, чинний, поточна редакція – Прийняття від 13.06.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/677-2024-%D0%BF#Text> (дата звернення: 08.02.2025).
11. Євдокимов В. В., Грицишен Д. О., Савіцький В. В. Аналітичні процедури щодо методів управління персоналом аудиторських фірм. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2020. Вип. 1 (45). DOI: [http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2020-1\(45\)-8-16](http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2020-1(45)-8-16). ISSN 1994-1749.
12. Інформування про результати роботи Держфінмоніторингу за 2023 рік. URL: <https://fiu.gov.ua/pages/dijalnist/funkcional/news/Informuvannya-pro-rezultati-roboti-derzhfinmonitoringu-za-2023-rik.html> (дата звернення: 08.03.2025).
14. ІНФОРМАЦІЯ ДЛЯ АУДИТОРІВ ЩОДО ЗАСТОСУВАННЯ ПРОФЕСІЙНИХ СТАНДАРТІВ – ЯКІ САМЕ СТАНДАРТИ МАЮТЬ ЗАСТОСОВУВАТИСЯ ПІД ЧАС НАДАННЯ ПОСЛУГ. URL: <https://www.apu.com.ua/2021/09/24/%D1%96%D0%BD%D1%84%D0%BE%D1%80%D0%BC%>

D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8F-%D0%B4%D0%BB%D1%8F-
%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D0%BE%D1%80%D1%96%D0%B2-
%D1%89%D0%BE%D0%B4%D0%BE-
%D0%B7%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%BE%D1%81/ (дата звернення: 16.03.2025).

15. Концептуальна основа фінансової звітності. Видана РМСБО у вересні 2010 р. Переглянута в березні 2018 року. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH.pdf. (дата звернення: 21.02.2025).

16. КТМФЗ 4 «Визначення, чи містить угода оренду». Документ 929_054, поточна редакція. від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_054#Text (дата звернення: 01.02.2025).

17. КТМФЗ 10 «Проміжна фінансова звітність і зменшення корисності». Документ 929_058, поточна редакція від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_058#Text (дата звернення: 04.01.2025).

18. Левицька С. О., Осадча О. О. Фінансовий моніторинг у первинній ланці його імплементації: гармонізація вітчизняної та міжнародної практики. *Фінанси України* : науково-теоретичний та інформаційно-практичний журнал Державної навчально-наукової установи «Академія фінансового управління» (журнал входить до міжнародних наукометричних баз даних Index Copernicus, Google Scholar, Research Bible, Global Impact Factor (GIF), Scientific Indexing Services (SIS), Directory of Research Journals Indexing (DRJI)). 2021. № 7. С. 93–107.

19. Левицька С., Осадча О. Ризико-орієнтований підхід на етапах первинного фінансового моніторингу. URL: <https://ep3.nuwm.edu.ua/22886/1/Ve956.zax.pdf>. (дата звернення: 16.03.2025).

20. МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ПРОФЕСІЙНОЇ ПРАКТИКИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ (СТАНДАРТИ) Редакція 2017 року. Copyright © 2009-2016 by The Institute of Internal Auditors, 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida 32701-4201, USA. URL: <https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/mandatory-guidance/ippf/2017/ippf-standards-2017-ukrainian.pdf>. (дата звернення: 03.04.2025).

21. Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 200 «ЗАГАЛЬНІ ЦІЛІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ» (чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2009 р. або пізніше). URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D1%96%D0%B6%D0%BD%D0%B0%D1%80%D0%BE%D0%B4%D0%BD%D1%96_%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D0%B0%D1%80%D1%82%D0%B8_%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%82%D1%80%D0%BE%D0%BB%D1%8E_%D1%8F%D0%BA%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96_%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D1%83_2020_%D1%871.pdf (дата звернення: 03.04.2025).

22. Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 210 «Узгодження умов завдань з аудиту». URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/1_ISA_220_\(Revised\)_Final_Standard_\(Not_Formatted\)\(uk\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/1_ISA_220_(Revised)_Final_Standard_(Not_Formatted)(uk).pdf) (дата звернення: 04.03.2025).

23. Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності». URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/1_ISA_220_\(Revised\)_Final_Standard_\(Not_Formatted\)\(uk\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/1_ISA_220_(Revised)_Final_Standard_(Not_Formatted)(uk).pdf) (дата звернення: 04.02.2025).

24. Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 220 (переглянутому). Контроль якості аудиту фінансової звітності. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D1%96%D0%B6%D0%BD%D0%B0%D1%80%D0%BE%D0%B4%D0%BD%D1%96_%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D0%B0%D1%80%D1%82%D0%B8_%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%82%D1%80%D0%BE%D0%BB%D1%8E_%D1%8F%D0%BA%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96_%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D1%83_2020_%D1%871.pdf (дата звернення: 11.02.2025).

25. Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 230 «Аудиторська документація». URL: https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2024/04/Ukr_IAASB_HB_2020-Part_%D0%86.pdf (дата звернення: 16.02.2025).

25. 701 (переглянутий) «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора» URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/1_ISA_220_\(Revised\)_Final_Standard_\(Not_Formatted\)\(uk\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/1_ISA_220_(Revised)_Final_Standard_(Not_Formatted)(uk).pdf) (дата звернення: 09.03.2025).

26. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2020 року. Частина I. URL: https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2024/04/Ukr_IAASB_HB_2020-Part_%D0%86.pdf (дата звернення: 14.01.2025).

27. Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 800 (переглянутий) «Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення». URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/1_ISA_220_\(Revised\)_Final_Standard_\(Not_Formatted\)\(uk\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/1_ISA_220_(Revised)_Final_Standard_(Not_Formatted)(uk).pdf) (дата звернення: 06.03.2025).

28. Міжнародний стандарт аудиту МСА 720 (переглянутий) «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1_%D1%83%D0%BA%D1%80.pdf. (дата звернення: 05.03.2025).

29. Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 805 «Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту» URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/1_ISA_220_\(Revised\)_Final_Standard_\(Not_Formatted\)\(uk\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/1_ISA_220_(Revised)_Final_Standard_(Not_Formatted)(uk).pdf) (дата звернення: 04.04.2025).

30. Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 705 (переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/1_ISA_220_\(Revised\)_Final_Standard_\(Not_Formatted\)\(uk\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/1_ISA_220_(Revised)_Final_Standard_(Not_Formatted)(uk).pdf) (дата звернення: 15.01.2025).

31. Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту» URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/1_ISA_220_\(Revised\)_Final_Standard_\(Not_Formatted\)\(uk\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/1_ISA_220_(Revised)_Final_Standard_(Not_Formatted)(uk).pdf) (дата звернення: 01.01.2025).

32. Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 530 «Аудиторська вибірка» URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D1%96%D0%B6%D0%BD%D0%B0%D1%80%D0%BE%D0%B4%D0%BD%D1%96_%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D0%B0%D1%80%D1%82%D0%B8_%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%82%D1%80%D0%BE%D0%BB%D1%8E_%D1%8F%D0%BA%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96_%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D1%83_2020_%D1%871.pdf (дата звернення: 04.03.2025).

33. Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 810 (переглянутий) «Завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності» URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/1_ISA_220_\(Revised\)_Final_Standard_\(Not_Formatted\)\(uk\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/1_ISA_220_(Revised)_Final_Standard_(Not_Formatted)(uk).pdf) (дата звернення: 16.01.2025).

34. Міжнародний стандарт з управління якістю (МСУЯ) 1 «Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг». URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/4_ISQM_1_Final_Standard_\(Not_Formatted\)\(uk\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/4_ISQM_1_Final_Standard_(Not_Formatted)(uk).pdf) (дата звернення: 22.01.2025).

35. Міжнародний стандарт з управління якістю (МСУЯ) 2 ПЕРЕВІРКИ ЯКОСТІ ЗАВДАННЯ. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/5_ISQM_2_Final_Standard_Not_Formatted_uk.pdf (дата звернення: 22.01.2025).

36. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності), видання 2022 р. Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів [International Ethics Standards Board for Accountants). URL:

<https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2024-03/%D0%9C%D0%86%D0%96%D0%9D%D0%90%D0%A0%D0%9E%D0%94%D0%9D%D0%98%D0%98%CC%86%20%D0%9A%D0%9E%D0%94%D0%95%D0%9A%D0%A1%20%D0%95%D0%A2%D0%98%D0%9A%D0%98%202022.pdf>. (дата звернення: 22.03.2025).

37. Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/1_ISA_220_\(Revised\)_Final_Standard_\(Not_Formatted\)\(uk\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/1_ISA_220_(Revised)_Final_Standard_(Not_Formatted)(uk).pdf) (дата звернення: 22.03.2025).

38. Міжнародний стандарт супутніх послуг (МССП) 4400 (переглянутий) «Завдання з виконання узгоджених процедур». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/3_ISRS_4400_Revised_Final_Text_of_Full_Standard_uk.pdf. (дата звернення: 02.03.2025).

39. Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 570 «Безперервність діяльності» URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/3_ISRS_4400_Revised_Final_Text_of_Full_Standard_uk.pdf. (дата звернення: 05.03.2025).

40. МСБО 16 «Основні засоби». Документ 929_014, поточна редакція від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text (дата звернення: 16.01.2025).

41. МСБО 38 «Нематеріальні активи». Документ 929_050, поточна редакція від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text (дата звернення: 16.01.2025).

42. МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість». Документ 929_026, поточна редакція від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_026#Text (дата звернення: 16.01.2025).

43. МСБО 1 «Подання фінансової звітності». Документ 929_013, поточна редакція від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text (дата звернення: 19.01.2025).

44. МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». Документ 929_023, поточна редакція від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_023#Text (дата звернення: 16.03.2025).

45. МСБО 12 «Податки на прибуток». Документ 929_012, поточна редакція від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_012#Text (дата звернення: 16.03.2025).

46. МСФЗ 9 «Фінансові інструменти». Документ 929_016, поточна редакція від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_016#Text (дата звернення: 16.02.2025).

47. МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства». Документ 929_046, поточна редакція від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_046#Text (дата звернення: 20.01.2025).

48. МСБО 31 «Частки в спільних підприємствах». Документ 929_040, поточна редакція від 12.03.2013. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_040#Text (дата звернення: 18.01.2025).

49. МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». Документ 929_023, поточна редакція від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_023#Text (дата звернення: 16.03.2025).

50. МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність». Документ 929_045, поточна редакція від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_045#Text (дата звернення: 10.03.2025).

51. МСБО 39. «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». Документ 929_015, поточна редакція від 17.10.2013. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_015#Text (дата звернення: 16.02.2025).

52. МСБО 17 «Оренда». Документ 929_018, поточна редакція від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_018#Text (дата звернення: 16.02.2025).

53.МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання». Документ 929_029, поточна редакція від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_029#Text (дата звернення: 16.02.2025).

54. МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». Документ 929_015, поточна редакція від 17.10.2013. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_015#Text (дата звернення: 19.01.2025).

55. МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу». Документ 929_006, поточна редакція від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_006#Text (дата звернення: 19.01.2025).

56. МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». Документ 929_023, поточна редакція від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_023#Text (дата звернення: 16.01.2025)

57.МСБО 36 «Зменшення корисності активів». Документ 929_047, поточна редакція від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_047#Text (дата звернення: 16.01.2025).

58. МСФЗ 4 «Страхові контракти». Документ 929_008, поточна редакція від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_008#Text (дата звернення: 20.01.2025)

59.МСБО 2 «Запаси». Документ 929_021, поточна редакція від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text (дата звернення: 20.01.2025)

60.МСБО 18 «Дохід». Документ 929_025, поточна редакція від 01.01.2012. URL: zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_025#Text (дата звернення: 21.01.2025)

61.МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації». Документ 929_007, поточна редакція від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_007#Text (дата звернення: 20.01.2025)

62. МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції». Документ 929_048, поточна редакція від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_048#Text (дата звернення: 20.01.2025)

63. Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 560 «Події після звітного періоду» URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1_%D1%83%D0%BA%D1%80.pdf (дата звернення: 20.03.2025).

64. МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ПРОФЕСІЙНОЇ ПРАКТИКИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ (СТАНДАРТИ). URL: <https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/mandatory-guidance/ippf/2017/ippf-standards-2017-ukrainian.pdf> (дата звернення: 22.01.2025).

65. Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 315 (переглянутий у 2019 році). «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D1%96%D0%B6%D0%BD%D0%B0%D1%80%D0%BE%D0%B4%D0%BD%D1%96_%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D0%B0%D1%80%D1%82%D0%B8_%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%82%D1%80%D0%BE%D0%BB%D1%8E_%D1%8F%D0%BA%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96_%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D1%83_2020_%D1%871.pdf (дата звернення: 22.02.2025)

66. МСБО 24 Розкриття інформації про зв'язані сторони. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_043?find=1&text=%D0%BF%D0%BE%D0%B2%D1%8F%D0%B7%D0%B0%D0%BD%D0%B0+%D0%BE%D1%81%D0%BE%D0%B1%D0%B0#Text (дата звернення: 22.03.2025).

67. МСБО 23 «Витрати на позики». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_043?find=1&text=%D0%BF%D0%BE%D0%B2%D1%8F%D0%B7%D0%B0%D0%BD%D0%B0+%D0%BE%D1%81%D0%BE%D0%B1%D0%B0#Text (дата звернення: 22.01.2025).

68. Назарова Г. Б., Кононенко Л. В. ЗАВДАННЯ З ВИКОНАННЯ УЗГОДЖЕНИХ ПРОЦЕДУР ЯК ВИД СУПУТНИХ ПОСЛУГ В АУДИТОРСЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ: ЗМІНИ СТАНДАРТУ ТА НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-53-63>.

69. Особливості складання спеціальних аудиторських висновків. URL: <https://buklib.net/books/33438/> (дата звернення: 08.03.2025).

70. ОСНОВНІ ЗАСАДИ здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів. Документ 1062-2018-п, чинний, поточна редакція від 18.06.2024, підстава – 677-2024-п. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-%D0%BF#Text> (дата звернення: 20.01.2025).

71. Про затвердження Положення про здійснення банками фінансового моніторингу : Постанова від 19.05.2020 р. № 65. Документ v0065500-20, чинний, поточна редакція – Редакція від 08.10.2024, підстава – v0121500-24. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0065500-20#Text> (дата звернення: 20.03.2025).

72. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту. Документ z1219-11, чинний, поточна редакція від 01.01.2023 р., підстава – z0612-22. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11#Text> (дата звернення: 26.01.2025)

73. ПОЛОЖЕННЯ про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку Документ z0168-95, поточна редакція від 09.03.2023 р., підстава – z0323-23. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 24.01.2025).

74. Про Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми). РІШЕННЯ АПУ від 22.12.2011 р. за N 244/14. Документ vr244230-11, поточна редакція від 19.12.2013 р., підстава – vr6_9230-13. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr244230-11#Text> (дата звернення: 28.01.2025).

75. П(С)БО 7 «Основні засоби». Документ z0288-00, Редакція від 29.07.2022, підстава – z0779-22. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 20.01.2025).

76. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Документ z0750-99. Редакція від 17.02.2023 р., підстава – z0171-23. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text> (дата звернення: 20.01.2025).

77. П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість». Документ z0823-07, чинний, поточна редакція від 03.01.2024, підстава – z2010-23. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07#Text> (дата звернення: 20.01.2025).

78. П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» Документ z0035-05, чинний, поточна редакція від 03.11.2020 р., підстава – z1020-20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05#Text> (дата звернення: 20.02.2025).

79. ПСБО 13 «Фінансові інструменти» Документ z1050-01, поточна редакція від 03.01.2024, підстава – z2010-23. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01#Text> (дата звернення: 20.02.2025)

81. П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції». Документ z0284-00, поточна редакція від 03.01.2024, підстава – z2010-23. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00#Text> (дата звернення: 20.04.2025).

82. ПКТ 13 «Спільно контролювані суб'єкти господарювання: не грошові внески контролюючих учасників». Документ 929_036, поточна редакція від 12.03.2013 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_036#Text (дата звернення: 27.01.2025).

83. П(С)БО 14 «Оренда». Документ z0487-00, поточна редакція від 07.02.2023, підстава – z0083-23, z0146-23. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text>. (дата звернення: 08.03.2025).

84. ПКТ-15 «Операційна оренда: заохочення». Документ 929_060, поточна редакція від 01.01.2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_060#Text (дата звернення: 20.03.2025).

85. ПКТ 27 «Оцінка сутності операцій, які мають юридичну форму угоди про оренду». Документ 929_002, чинний, поточна редакція від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_002#Text (дата звернення: 27.01.2025).

86. П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств». Документ z0499-99, поточна редакція від 17.02.2023 р., підстава – z0171-23. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99#Text> (дата звернення: 20.01.2025).

87. П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». Документ z1054-03, поточна редакція від 13.11.2024 р., підстава – z1552-24. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03#Text> (дата звернення: 24.01.2025).
88. П(С)БО 9 «Запаси». Документ z0751-99, поточна редакція від 01.01.2023, підстава – z1315-22. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення: 24.01.2025).
89. П(С)БО 16 «Витрати». Документ z0027-00, поточна редакція від 03.11.2020, підстава – z1020-20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 22.01.2025).
90. ПСБО10 «Дебіторська заборгованість». Документ z0725-99, поточна редакція від 03.11.2020, підстава – z1020-20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99#Text> (дата звернення: 25.01.2025).
91. ПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Документ z0336-13, чинний, поточна редакція від 03.01.2024 р., підстава – z2010-23. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 20.03.2025).
92. ПСБО 15 «Дохід». Документ z0860-99, поточна редакція від 03.11.2020 р., підстава – z1020-20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 09.04.2025).
93. Потенційні конфлікти. Кодекс етики професійних бухгалтерів. URL: https://lexinform.com.ua/wp-content/uploads/2018/09/Code-of-Ethics_ukr.pdf (дата звернення: 27.01.2025).
94. П(С)БО 31 «Фінансові витрати». Документ z0860-99, поточна редакція від 03.11.2020, підстава – z1020-20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 09.04.2025).
94. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту. Документ z1219-11, чинний, поточна редакція від 01.01.2023 р., підстава – z0612-22. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11#Text> (дата звернення: 27.03.2025).
95. Тлумачення ПКТ 32 «Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті». Документ 929_030, поточна редакція від 01.01.2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_030#Text (дата звернення: 27.01.2025).
96. Reform of the EU Statutory Audit Market – Frequently Asked Questions (updated version). URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/memo_16_2244; (дата звернення: 08.03.2025).
97. DIRECTIVE 2013/34/EU OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 26 June 2013. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=EN> (дата звернення: 26.02.2025).
98. Elg M., Gremyr I., Hellström A. and Witell L. The role of quality managers in contemporary organisations. *Total Quality Management and Business Excellence*. 2011. Vol. 22 No. 8. Pp. 795–806. URL: <https://doi.org/10.1080/14783363.2011.5938991> (дата звернення: 24.01.2025).
98. Levytska S. Risks of the auditing services quality. Журнал “Фінанси України” \ Науково-теоретичний та інформаційно-практичний журнал Державної навчально-наукової установи “Академія фінансового управління” (Журнал входить до міжнародних наукометричних баз даних Index Copernicus, Google Scholar, Research Bible, Global Impact Factor (GIF), Scientific Indexing Services (SIS), Directory of Research Journals Indexing (DRJI)). *Finance of Ukraine*. 2024. № 2. С. 101–114. URL: <https://finukr.com.ua/index.php/journal/article/view/15/14> (дата звернення: 27.01.2025). DOI: <https://doi.org/10.33763/finukr2024.02.101>.
99. Fredrick Kiprop Lagat. EFFECT OF RISK EVALUATION ON PERFORMANCE OF FINANCIAL INSTITUTIONS. URL: <https://August 2017. Journal of Accounting>. 2017. Vol. 2(1). P. 54–68. DOI:10.47941/jacc.183 (дата звернення: 22.01.2024).
100. Development of Public Internal Financial Control (PIFC). URL: <https://mof.gov.ua/en/normativna-baza-dvfk>
101. Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and

Directive 2013/34/EU, as regards corporate sustainability reporting (Text with EEA relevance). URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2464/oj/eng> (дата звернення: 20.02.2025).

102. Letty Maanan Ewool, Joyce Ama Quartey. Evaluation of the Effect of Risk Management Practices on the Performance of Microfinance Institutions. URL: https://hrmars.com/papers_submitted/8440/evaluation-of-the-effect-of-risk-management-practices-on-the-performance-of-microfinance-institutions.pdf (дата звернення: 22.03.2025).

103. Levytska S., Pershko L., Akimova L., Akimov O., Havrilenko K., & Kuchеровskii O. A Risk-Oriented Approach in the System of Internal Auditing of the Subjects of Financial Monitoring. *International Journal of Applied Economics, Finance and Accounting*. 2022. Vol. 14(2). P. 194–206. URL: <https://doi.org/10.33094/ijaefa.v14i2.715/> More Citation Formats. Issue: Vol. 14 No. 2 (2022). Section Scopus.

104. Svitlana Levytska, Olga Osadcha. RISK MANAGEMENT AS THE TAX MANAGEMENT COMPONENT. CURRENT CHALLENGES FOR HUMAN ACTIVITY. AN INTERDISCIPLINARY APPROACH. *Copyright by Uniwersytet Przyrodniczo-Humanistyczny w Siedlcach, Siedlce*. 2022. P. 79–89. Scientific editin.

105. Development of Public Internal Financial Control (PIFC). URL: <https://mof.gov.ua/en/normativna-baza-dvfk>. (дата звернення: 08.03.2025).

106. Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Directive 2013/34/EU, as regards corporate sustainability reporting (Text with EEA relevance). URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2464/oj/eng> (дата звернення: 08.03.2025).

Порівняння внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту*

Нормативний документ	Визначення терміну (виділено автором)
МСА 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту»	Термін «внутрішній аудит» означає оцінювальну діяльність служби, створеної суб'єктом господарювання. До функцій внутрішнього аудиту входять, зокрема, перевірка, оцінювання та моніторинг відповідності й функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Внутрішній аудит є підрозділом суб'єкта господарювання. Незалежно від ступеня самостійності та об'єктивності внутрішнього аудиту він не може досягнути такого ступеня незалежності, якого вимагають від зовнішнього аудитора при висловленні ним думки щодо фінансових звітів. Зовнішній аудитор несе особливу відповідальність за висловлену аудиторську думку, і ця відповідальність не зменшується при будь-якому використанні внутрішнього аудиту. Всі судження, що стосуються аудиту фінансових звітів, формуються зовнішнім аудитором
Норматив № 24. «Врахування роботи спеціалістів внутрішнього аудиту», затверджений рішенням АПУ від 18.12.98 р. № 73 (втратив чинність)	Термін «внутрішній аудит» означає діяльність внутрішньої аудиторської служби (або служби внутрішніх ревізорів) підприємства, яку, незалежно від назви, можна розглядати як окремий вид аудиторських послуг, що надаються незалежним аудитором підприємству. Основні функції служби внутрішнього аудиту, як правило, складаються з процедур дослідження окремих операцій підприємства, оцінки цих операцій і контролю відповідності відображення їх в бухгалтерському обліку, а також контролю за функціями внутрішньої системи контролю підприємства. Внутрішній аудит – це складова частина організаційної структури підприємства. І тому, незалежно від рівня автономності і об'єктивності, він не може досягнути того самого рівня незалежності, що й зовнішній аудит, при висловленні незалежної думки щодо фінансової звітності підприємства. Навіть за умови нормального функціонування внутрішнього аудиту відповідальність зовнішнього аудитора не може бути зменшена. Зовнішній аудитор персонально відповідає за наданий аудиторський висновок
Методичні рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ, затверджені розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг від 27.09.2005 р. № 4660	Внутрішній аудит – незалежна експертна діяльність служби внутрішнього аудиту фінансової установи, яка полягає в проведенні перевірок та здійсненні оцінки, як правило, таких елементів: – системи внутрішнього контролю фінансової установи; – фінансової та господарської інформації; – економічності та продуктивності діяльності фінансової установи; – дотримання законів, нормативних актів та інших зовнішніх вимог
Положення про організацію бухгалтерського обліку та	Внутрішній аудит – це незалежний підрозділ, який не бере участі у виконанні операцій, а періодично здійснює перевірки та оцінює:

звітності в банках України, затверджене постановою Правління НБУ від 30.12.98 р. № 566	– адекватність і ефективність заходів та системи внутрішнього контролю; – управління ризиками і кредитним та інвестиційним портфелем; – повноту, своєчасність і достовірність фінансової та іншої звітності; – дотримання принципів і внутрішніх процедур обліку; – відповідність регулятивним вимогам
Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України, затверджене постановою Правління НБУ від 20.03.98 р. № 114	Внутрішній аудит банку – це незалежна оцінка системи внутрішнього контролю, встановленої у комерційному банку. Головна увага внутрішнього аудиту зосереджена на аналізуванні інформаційної системи, включаючи систему бухгалтерського обліку і супутніх видів контролю, вивченні фінансової та операційної інформації, дослідженні економічності та ефективності операцій
Розпорядження КМУ «Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю» від 24.05.2005 р. № 158-р	Внутрішній аудит – форма контролю, що забезпечує функціонально незалежну оцінку діяльності органів державного сектору та дає впевненість Кабінету Міністрів України, Мінфіну, іншим заінтересованим центральним органам виконавчої влади, керівництву органів державного сектору в тому, що система державного управління функціонує у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності. Метою внутрішнього аудиту є надання рекомендацій з удосконалення діяльності органу державного сектору, підвищення ефективності процесів управління, що сприяє досягненню мети органом державного сектору. До завдань внутрішнього аудиту належить також забезпечення ефективного внутрішнього контролю відповідно до понесених витрат. Здатність надання незалежних та об'єктивних рекомендацій є основною відмінністю внутрішнього аудиту від інших форм контролю

* Для більшої ґрунтовності та розуміння використовуються витяги не лише із чинних документів, а й з тих, що втратили чинність.

ПЕРЕЛІК

послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) (додаток до рішення
Аудиторської палати України 22.12.2011 N 244/14)

1. Послуги у сфері аудиту**1.1. Завдання з надання впевненості.**

1.1.1. Аудит історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності.

1.1.2. Огляд історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності.

1.1.3. Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації:

а. оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи внутрішнього контролю (аудиту);

б. оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) використання виробничих потужностей;

в. оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) функціонування системи управління;

г. оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи матеріального стимулювання та оплати праці персоналу;

д. оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем управління персоналом;

е. оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) інформаційних систем (технологій);

ж. оцінка (перевірка) ефективності систем інформаційної безпеки діяльності підприємств;

з. оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем корпоративного управління;

и. оцінка відповідності діяльності підприємства вимогам законодавства (податкового, митного, господарського та ін.);

к. оцінка (перевірка) відповідності управлінських рішень або окремих господарських операцій вимогам законодавства;

л. економічні експертизи (крім судової експертизи, експертних досліджень та експертиз за вимогою правоохоронних органів);

м. оцінка вартості активів (у тому числі незалежна за наявності кваліфікаційного свідоцтва оцінювача);

н. оцінка (тестування) надійності системи бухгалтерського обліку;

о. оцінка (тестування) відповідності рівня професійних знань персоналу, задіяного у фінансово-господарській діяльності;

п. здійснення на замовлення розрахунків (економічний, фінансовий, стратегічний та інші види аналізу) для оцінки стану та результатів господарської діяльності;

р. перевірка прогностної фінансової інформації;

с. інші завдання, які виконуються як завдання з надання впевненості.

1.2. Супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг.

1.2.1. Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації.

1.2.2. Завдання з підготовки фінансової інформації.

2. Інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю.

2.1. Ведення бухгалтерського обліку.

2.2. Складання фінансових звітів.

2.3. Відновлення бухгалтерського обліку.

2.4. Консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності:

а. обрання облікової політики;

б. встановлення та дотримання методології бухгалтерського обліку;

- в. організація бухгалтерського обліку;
- г. консолідація фінансової звітності;
- д. трансформація звітності за іншою, ніж застосовувана, концептуальною основою;
- е. інші види консультацій з питань обліку та звітності.

2.5. Консультації з питань системи внутрішнього контролю.

2.6. Консультації з питань оподаткування, у тому числі з організації податкового обліку та податкової звітності.

2.7. Складання податкових декларацій та звітів.

2.8. Консультації з питань застосування інформаційних технологій.

2.9. Консультації з інших питань управління та ведення бізнесу:

а. правове забезпечення прийняття (або результатів прийняття) управлінських рішень щодо зміни форм власності, форм господарювання, функцій власності, легітимності окремих господарських операцій тощо;

б. організаційне забезпечення управління - структуризація, реструктуризація, перебудова, розробка нової системи обліку, внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту, управління в цілому, розробка внутрішніх інструкцій для посадових осіб, внутрішніх стандартів корпоративного управління тощо;

в. інформаційного забезпечення управління – консультування з питань вибору програмних продуктів або технічної бази з автоматизації обліку та внутрішнього контролю (аудиту), розробка схем документообігу, форм внутрішніх документів і напрямів інформаційних потоків у системі управління; проведення тренінгів, семінарів з питань обліку, оподаткування, правового забезпечення та організації управління, безпеки бізнесу тощо;

г. управління грошовими потоками, інвестиційної політики.

2.10. Розробка для замовника документів, необхідних для легалізації, організації та здійснення господарської діяльності (статути, накази, внутрішні норми та правила, посадові інструкції, документи системи стимулювання персоналу тощо).

2.11. Проведення професійних тренінгів для бухгалтерів та керівників з питань, що належать до професійної компетенції аудиторів.

2.12. Представництво інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді.

2.13. Інші види професійних послуг, надання яких не суперечить стандартам аудиторської діяльності, Кодексу професійної етики аудитора та які не заборонені чинним законодавством України, рішеннями Аудиторської палати України.

3. Організаційне та методичне забезпечення аудиту:

3.1. Розробка і видання методичних матеріалів (вказівок, рекомендацій, практичних посібників, внутрішніх стандартів, програмного забезпечення тощо).

3.2. Проведення професійних тренінгів для практикуючих аудиторів.

3.3. Здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг.

Застосування професійних стандартів під час надання аудиторських послуг*

Предмет	Основна інформація	Приклади завдань	Потенційно застосовні стандарти
Річна фінансова звітність	Фінансова звітність – це структуроване подання інформації про діяльність суб'єкта господарювання за період часу та фінансовий стан на дату звітності. Відповідальність за складання фінансової звітності несе управлінський персонал, проте в деяких випадках організації можуть наймати професійних бухгалтерів чи аудиторів для надання послуг щодо складання фінансової звітності від імені клієнта.	▪ Аудит річної історичної фінансової звітності загального чи спеціального призначення;	МСА 200 – 800
		▪ Огляд річної історичної фінансової звітності загального чи спеціального призначення;	МСЗО 2400
		▪ Компіляція річної історичної фінансової звітності	МССП 4410
Проміжна фінансова звітність	Проміжна фінансова звітність охоплює період менший ніж один рік. Проміжні звіти використовуються для повідомлення результатів діяльності компанії до закінчення нормального повного річного циклу фінансового звітування.	▪ Аудит проміжної фінансової звітності;	МСА 200 – 800,
		▪ Огляд проміжної фінансової звітності;	МСЗО 2400, МСЗО 2410,
		▪ Огляд проміжної фінансової звітності під час випуску цінних паперів;	МСЗО 2400, МСЗО 2410,
		▪ Компіляція проміжної фінансової звітності	МССП 4410,
Зведена (узагальнена) фінансова звітність	Зведена фінансова звітність це історична фінансову інформацію, отримана з фінансової звітності, але містить менше детальних даних порівняно з фінансовою звітністю, але забезпечує структуроване подання інформації про економічні ресурси чи	▪ Надання впевненості щодо пакету фінансової звітності,	МСА 810

	зобов'язання суб'єкта господарювання у певний момент часу або про зміни у них за певний проміжок часу, яка відповідає представленому у фінансовій звітності. Зведена фінансова звітність може складатися за повний рік або за період менше року. Деякі ключові моменти, які слід пам'ятати щодо зведених фінансових звітів: - Вони походять від фінансової звітності загального чи спеціального призначення, що підлягала аудиту. - Вони містять менш детальну інформацію, ніж фінансова звітність, що підлягала аудиту, але узгоджуються з нею. - Звіт щодо них складає той самий аудитор, що надавав звіт щодо аудиту фінансової звітності. - Вони базуються на застосовних критеріях, які можуть бути передбачені нормативними чи законодавчими актами або розроблені управлінським персоналом.	складеної для постачальника, клієнта чи іншого користувача, крім акціонерів; Надання впевненості щодо пакету фінансової звітності, включеного до річного звіту	
Історична фінансова інформація, крім фінансової звітності	Окремий фінансовий звіт або окремих елемент фінансового звіту часто включає відповідні розкриття інформації. Якщо це так, відповідне розкриття інформації зазвичай включає пояснювальну або іншу описову інформацію, що стосується фінансового звіту чи окремих елементів. Такі завдання можуть бути як завданнями з надання впевненості так і завданнями, які не надають впевненості. Вони можуть включати погоджені процедури, за результатами яких користувачі роблять власні висновки щодо історичної фінансової інформації.	Надання звіту щодо переліку активів, що знаходяться під зовнішнім управлінням, та доходів приватного пенсійного фонду, включаючи відповідні примітки;	МСА 805, МСА 200 – 800, МСЗО 2400, МССП 4400:
		Надання звіту щодо переліку чистих матеріальних активів, включаючи відповідні примітки;	▪
		Надання звіту щодо графіку виплат, пов'язаних з орендованим майном, включаючи відповідні примітки;	▪
		Надання звіту щодо участі у прибутках або виплат премій працівникам, включаючи	▪

		пояснювальні примітки;	
		▪ Надання звіту щодо інформації, поданої у заявці на отримання гранту;	МСА 805
		▪ Надання звіту щодо додаткової інформації у фінансовій звітності	МСА 720
		▪ звіт щодо дотримання умов кредитних договорів або проспекту емісії облігацій, які накладають на позичальника різні ковенанти;	МСЗН В 3000
Дотримання умов контрактів та/або нормативних вимог	До вас можуть звернутися з приводу надання звіту щодо дотримання суб'єктом господарювання статутів, нормативно-правових актів та угод. Ці завдання можуть бути завданнями з надання впевненості (завдання з підтвердження або завдання з безпосереднього вивчення). У завданні з підтвердження з метою надання звіту щодо дотримання визначених вимог, управлінський персонал суб'єкта господарювання складає певну письмову заяву для зовнішньої сторони про дотримання визначених вимог, а практикуючий фахівець складає звіт щодо цієї заяви. З іншого боку, у завданні з безпосереднього вивчення з метою надання звіту щодо дотримання визначених вимог, управлінський персонал не складає явну письмову заяву для зовнішньої сторони про дотримання суб'єктом господарювання визначених вимог. Також ви можете взяти на себе зобов'язання виконати завдання, яке може допомогти визначеним користувачам зробити свої власні висновки щодо дотримання домовленостей чи нормативних вимог без надання вами впевненості. Ці завдання включають звіти з додаткових питань, які виникають в результаті аудиту, завдань з огляду та/або з завдань з виконання узгоджених процедур.	▪ звіт про дотримання зареєстрованою партією вимог законодавства про вибори;	МСЗН В 3000
		▪ звіт про дотримання умов довірчого договору;	МСЗН В 3000
		▪ звіт про відповідність витрат, заявлених за програмою фінансування (в т.ч. грантів);	МСА 805, МСЗНВ 3000, МССП 4400 залежно від обставин
		▪ завдання з узгоджених процедур щодо нормативів достатності капіталу для контролюючих органів;	МССП 4400

		звіт за результатами узгоджених процедур щодо спостереження за знищенням контрафактних або дефектних товарів, який надається регуляторному органу.	МССП 4400
Звітність з викидів парникових газів	Висновок практикуючого фахівця у завданні з надання впевненості щодо звітів з парникових газів може охоплювати інформацію, додаткову до звіту про викиди ПГ, наприклад, у випадку, коли практик виконує завдання щодо звітності з питань сталого розвитку, частиною якого є звіт про викиди ПГ. Ви також можете виконати узгоджені процедури, які можуть допомогти визначенням користувачам зробити власні висновки щодо викидів парникових газів без надання вами впевненості, або вас можуть запросити допомогти скласти таку звітність.	надання впевненості щодо звіту з парникових газів;	МСЗН В 3410 та МСЗНВ 3000
		завдання з узгоджених процедур щодо обсягу викидів парникових газів для подання регуляторному органу;	МССП 4400
		завдання з підготовки звіту про викиди ПГ.	МССП 4410
Контроль в організації, яка надає послуги	Ви можете бути запрошені для надання звіту щодо заходів контролю в організації, яка надає послуги. Такі організації використовують звіт аудитора для того, щоб донести до своїх клієнтів інформацію про обсяг функціонує системи внутрішнього контролю. Ви можете випустити звіт аудитора організації, що надає послуги, щодо достовірності опису заходів контролю, належності структури заходів контролю для досягнення цілей контролю та ефективності їх функціонування (звіт типу 2). Далі наведено приклад організацій, яким може знадобитися такий тип аудиторського звіту: - провайдери послуг з нарахування зарплати - сторонні адміністратори - центри обробки даних - організації, які надають послуги з бухгалтерського обліку - аутсорсингові підрозділи ІТ Ви також можете виконати узгоджені процедури, які допоможуть визначенням користувачам дійти власних висновків щодо заходів контролю без надання вами впевненості.	Звіт щодо заходів контролю організації, що надає послуги, доречних для внутрішнього контролю користувача над процесом фінансового звітування	МСЗН В 3402
		Звіт щодо заходів контролю організації, що надає послуги, доречних для безпеки, доступності, цілісності обробки, конфіденційності чи таємності	МСЗН В 3000

		Завдання з виконання узгоджених процедур щодо заходів контролю за процесами генерування даних для розіграшів лотерей для повідомлення регуляторному органу	МССП 4400
Звітність про засоби контролю кібербезпеки	Якщо вас запрошують для надання звіту щодо програми управління ризиками кібербезпеки організації, слід взяти до уваги, що існують два типи предмету завдання: - опис програми управління ризиками кібербезпеки організації та - ефективність заходів контролю в рамках цієї програми для досягнення цілей кібербезпеки організації. Також ви можете прийняти завдання з виконання узгоджених процедур, які можуть допомогти визначеним користувачам дійти власних висновків щодо заходів контролю без надання впевненості.	надання звіту щодо програми управління ризиками кібербезпеки організації та заходів контролю	МСЗН В 3402 та МСЗНВ 3000,
		виконання узгоджених процедур щодо програми управління ризиками та заходів контролю	МССП 4400
Внутрішній контроль за фінансовою звітністю	Вас можуть запросити надати звіт щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання над фінансовою звітністю на дату, на яку управлінський персонал зробив свою оцінку. Ви також можете виконати узгоджені процедури, які можуть допомогти визначеним користувачам дійти власних висновків щодо заходів контролю без надання впевненості	звіт щодо внутрішнього контролю над фінансовим звітуванням, інтегрований з аудитом фінансової звітності.	МСЗН В 3402 та МСЗНВ 3000
		звіт щодо внутрішнього контролю над фінансовим звітуванням щодо певного типу доходів або процесу	МСЗН В 3402 та МСЗНВ 3000
		завдання з узгоджених процедур щодо внутрішнього контролю над	МССП 4400

		фінансовим звітуванням, що стосується циклу доходів (циклу закупівель тощо)	
Інша інформація, крім історичної фінансової інформації	Можуть запросити надати звіт щодо іншої інформації (крім історичної фінансової інформації), яка не пов'язана з дотриманням умов договору чи вимог нормативного акту. Такі завдання можуть бути чи не бути завданням з надання впевненості та набувати різних форм залежно від характеру інформації та обставин. Зазвичай такі завдання передбачають надання звіту щодо нефінансової інформації відповідно до застосовної концептуальної основи. Можна виконати узгоджені процедури, які можуть допомогти визначенням користувачам дійти власних висновків щодо іншої (окрім історичної фінансової) інформації без надання впевненості.	звітність відповідно до Глобальної ініціативи звітності (GRI) Керівні принципи звітності щодо сталого розвитку	МСЗН В 3000
		надання звіту щодо інформації, наведеної у Звіті про корпоративне управління згідно Закону «Про ринки капіталу та організовані товарні ринки»	МСЗН В 3000
		надання звіту про зарахування та реєстрацію студентів у навчальному закладі (не у відповідності із загальними правилами, наприклад, поза конкурсом)	МСЗН В 3000, МССП 4400
		надання звіту про дотримання процедури публічних закупівель	МСЗН В 3000, МССП 4400
		надання звіту про дотримання умов публічної оферти	МСЗН В 3000, МССП 4400
Прогнозна фінансова інформація (бюджети,	Вас можуть запросити надати звіт з перевірки прогнозової фінансової інформації. Така інформація подається або як прогноз або як перспективна оцінка.	перевірка прогнозової фінансової інформації;	МСЗН В 3400

бізнес-плани, прогнози)	“Прогноз” – це прогнозна фінансова інформація, складена на основі припущень щодо майбутніх подій, які відбудуться за очікуванням управлінського персоналу та дій, які має намір здійснити управлінський персонал на дату складання такої інформації (припущення про найкращу оцінку) “Перспективна оцінка” – це прогнозна фінансова інформація, складена на основі гіпотетичних припущень про майбутні події та дії управлінського персоналу, які, як очікується, не обов’язково відбуватимуться, або поєднання найкращої оцінки та гіпотетичних припущень Вас також можуть запросити допомогти скласти фінансову інформацію, орієнтовану на майбутнє.	■ надання звіту щодо підготовки гіпотетичної фінансової інформації, яка включається до проспекту емісії чи іншого публічного документу;	МСЗН В 3420
		■ підготовка (компіляція) прогнозової або перспективної фінансової інформації, включаючи бюджети або фінансові прогнози.	МССП 4410
Застосування облікових політик (принципів бухгалтерського обліку)	Можуть існувати різні тлумачення щодо застосування загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку до конкретних операцій та фінансових продуктів. Управлінському персоналу та іншим особам можуть знадобитися консультації стороннього бухгалтера стосовно того, яким чином застосувати принципи бухгалтерського обліку до тих операцій та продуктів, щодо яких діючий бухгалтер вже надав їм рекомендації. Наприклад: ■ письмова чи усна консультація з питань застосування принципів бухгалтерського обліку до конкретної операції; ■ письмова чи усна консультація з питань типу думки, яка може бути надана щодо фінансової звітності суб’єкта господарювання.	<i>Такі послуги не входять у сферу застосування професійних стандартів РМСАНВ (МСА, МСЗО, МСЗНВ або МССП)</i>	
Дью-ділідженс	Вас можуть запросити надати лист-підтвердження або взяти участь у зустрічі з належної перевірки (дью-ділідженс) щодо пропозиції цінних паперів. Коли суб’єкт господарювання пропонує випустити цінні папери для публічного розміщення, він може залучити андерайтера для здійснення їх публічного розміщення. Він також може залучити аудитора для допомоги андерайтеру при виконанні дослідження стану справ емітента. Наприклад: ■ письмовий звіт або усна консультація у зв’язку з дослідженням фінансових та нефінансових питань.	<i>Такі послуги не входять у сферу застосування професійних стандартів РМСАНВ (МСА, МСЗО, МСЗНВ чи МССП)</i>	
Завдання зі свідчення в судовому процесі в якості експерта (експертиза)	Вас можуть запросити виступити у якості експерта-свідка у судовій справі стосовно питань обліку, аудиту, оподаткування чи інших аналогічних питань. Необхідно з’ясувати обставини та чітко зрозуміти характер запиту, щоб дійти висновку щодо того, чи можливо його виконати згідно з будь-яким стандартом	<i>Не входять до сфери застосування стандартів РМСАНВ.</i>	

	РМСАНВ та якщо ні, обміркувати чи маєте належну кваліфікацію для того, щоб виступити експертом. Також слід обміркувати, чи можуть виникнути будь-які проблеми з дотриманням незалежності та інших етичних вимог, застосовних до аудиторської діяльності.		
Питання, що стосуються платоспроможності	Платоспроможність клієнтів впливає на оцінку кредитних ризиків та рішення щодо фінансування. Тому можуть звертатися як позичальники так і позикодавці (кредитори) з питань підтвердження платоспроможності та надання таких послуг як аудит чи огляд фінансової звітності або іншої фінансової інформації та надання звіту про результати виконання узгоджених процедур.	аудит чи огляд річної або проміжної фінансової звітності;	МСА 200 – 800, МСЗО 2400, МСЗО 2410
		перевірка дотримання вимог кредитної угоди;	МСЗН В 3000; МССП 4400
		узгоджені процедури у зв'язку з конкретними операціями, які стосуються надання фінансової допомоги	МССП 4400
Консультування з управлінських або податкових питань		Не входять до сфери застосування стандартів РМСАНВ.	
Інші завдання, що включають професійні думки, погляди або висловлення, з яких користувач може отримати деяку впевненість	Якщо думки, погляди або висловлення є несуттєвими для завдання в цілому, будь-який наданий письмовий звіт чітко обмежений для використання лише тими користувачами, які зазначені у звіті, ці визначені користувачі письмово підтвердили розуміння, що завдання не планується як завдання з надання впевненості та у звіті практикуючого фахівця завдання не подається як завдання з надання впевненості – не входять до сфери застосування стандартів РМСАНВ		

* ІНФОРМАЦІЯ ДЛЯ АУДИТОРІВ ЩОДО ЗАСТОСУВАННЯ ПРОФЕСІЙНИХ СТАНДАРТІВ – ЯКІ САМЕ СТАНДАРТИ МАЮТЬ ЗАСТОСОВУВАТИСЯ ПІД ЧАС НАДАННЯ ПОСЛУГ.

<https://www.apu.com.ua/2021/09/24/%D1%96%D0%BD%D1%84%D0%BE%D1%80%D0%BC%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8F-%D0%B4%D0%BB%D1%8F-%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D0%BE%D1%80%D1%96%D0%B2-%D1%89%D0%BE%D0%B4%D0%BE-%D0%B7%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%BE%D1%81/>

Таблиця Д.1

Узагальнення аудиторських процедур на попередньому етапі аудиту фінансової звітності

№ з/п	Альтернатива Робочого документа аудитора	Регуляторні питання МСА, які визначають мету аудиторських процедур, формують висновки в Робочому документі
1.	Вивчення бізнесу клієнта та його чесності /достовірності оприлюднених результатів	Особливості бізнесу – в основі характеру та обсягу заходів з планування, оскільки залежать від: розміру і складності Клієнта, попереднього досвіду роботи з ним, ключових членів команди із завдання та змін в умовах, що відбуваються під час виконання завдання (МСА 300, п.13).Серед питань, що підлягають вивченню: організаційно – економічна структура суб'єкта; управлінська/адміністративна підпорядкованість; органи управління (персоніфікована деталізація); особливості операційної діяльності, її динаміка; перспективи розвитку тощо.
2.	Анкета ідентифікації клієнта	Альтернативний підхід аудиторської компанії до створення РД, відповідальність за підготовку Робочого документа – за керівником аудиторської Компанії (далі – Компанії)/ключовим партнером.
3.	Журнал оцінки загроз незалежності	Ст. 28 Закону про аудит: 1. До початку виконання завдань з аудиту фінансової звітності суб'єкт аудиторської діяльності, ключовий партнер з аудиту та аудитори, які безпосередньо або опосередковано будуть виконувати завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності юридичної особи, повинні провести оцінку загроз незалежності, оцінити та задокументувати: 1) відповідність вимогам незалежності, визначеним цим Законом; 2) загрози незалежності та вжиті застережні заходи для зменшення ризиків щодо їх настання; 3) достатність кількості аудиторів та іншого персоналу, часу та ресурсів, необхідних для здійснення повного комплексу процедур для виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності; 4) відповідність ключового партнера з аудиту та аудиторів, які будуть залучені до виконання завдання з обов'язкового аудиту, вимогам цього Закону. 2. При наданні послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємству, що становить суспільний інтерес, суб'єкт аудиторської діяльності, ключовий партнер з аудиту, аудитори, які будуть залучені до виконання завдання, на додаток до вимог, зазначених у частині першій цієї статті, повинні оцінити та задокументувати інформацію про: 1) виконання вимог, визначених цим Законом, щодо встановлення винагороди за послуги з обов'язкового аудиту, дотримання обмежень до надання послуг, які не пов'язані з обов'язковим аудитом, та тривалості періоду надання послуг з обов'язкового аудиту підприємству, що становить суспільний інтерес; 2) чесність і порядність посадових осіб органів управління та наглядових органів підприємства, що становить суспільний інтерес, фінансова звітність якого перевіряється. 3. Суб'єкт аудиторської діяльності, який надає послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємству, що становить суспільний інтерес, має щорічно письмово надавати підтвердження аудиторському комітету такого підприємства: що суб'єкт аудиторської діяльності, ключовий партнер з аудиту, аудитори, які залучаються до виконання відповідного завдання, є незалежними від цього підприємства. Суб'єкт аудиторської діяльності повинен поінформувати аудиторський комітет підприємства, поінформувати про загрози незалежності та узгодити заходи, що вживатимуться для зменшення ризиків щодо їх настання. При створенні умов партнер із завдання повинен взяти на себе відповідальність за чіткі, послідовні та ефективні дії, які відображають важливість якості для фірми, а також встановлюють і повідомляють про очікувану поведінку членів команди із завдання, в тому числі підкреслюючи: (пар. А30–А34) (а) що всі члени команди із завдання несуть відповідальність за внесок в управління та досягнення якості на рівні виконання завдання; (б) важливість професійної етики, цінностей і ставлення до членів команди із завдання;

		(с) важливість відкритого і надійного спілкування всередині команди із завдання і здатності членів команди із завдання висловлювати побоювання, не зважаючи на ризик отримати покарання; і (d) важливість того, щоб кожен член команди із завдання виявляв професійний скептицизм протягом всього часу виконання завдання з аудиту. Партнер із завдання несе відповідальність за те, щоб інші члени команди із завдання знали про відповідні етичні вимоги, а також відповідні політики або процедур фірми, включаючи ті, що стосуються: (див. параграфи A23–A25, A40–A44) (а) виявлення, оцінки та усунення загроз дотримання відповідних етичних вимог, у тому числі тих, що пов'язані з незалежністю; (b) обставини, які можуть призвести до порушення відповідних етичних вимог; (с) обов'язки членів команди із завдання, коли їм стає відомо про факт недотримання суб'єктом господарювання законодавчих і нормативних актів. (МСА 220, п.17).
4.	Інструктаж з питань щодо професійної етики.	Альтернативний підхід аудиторської компанії до створення РД, відповідальність за підготовку Робочого документа – за керівником Компанії/ ключовим партнером
5.	Контрольний лист незалежності	Альтернативний підхід до створення аудиторської компанії, відповідальність за підготовку Робочого документа – за керівником Компанії/ ключовим партнером
6.	Запит щодо концептуальної основи	Письмовий запит підприємству щодо застосування управлінським персоналом прийнятної концептуальної основи фінансового звітування при складанні фінансової звітності (МСА 210, п.4) якщо аудитор визначив, що концептуальна основа фінансового звітування, буде неприйнятною, але вона встановлена - необхідно оцінити вплив оманливого характеру такої фінансової звітності на аудиторський звіт, ввести відповідне посилання в умовах завдання з аудиту (МСА 210, п.20).
7.	Лист зобов'язання управлінського персоналу	згода управлінського персоналу і, де це доречно, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, на передумови для проведення аудиту (МСА 210, п.4) Отримати згоду управлінського персоналу, що він визнає та розуміє відповідальність (пар. A11–A14, A21): за складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, (див. параграф A15); за таку систему внутрішнього контролю, яка, за визначенням управлінського персоналу, необхідна для надання можливості скласти фінансову звітність (див. параграфи A16–A19); за забезпечення аудитора доступом до всієї інформації (МСА 210, п.6) управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не встановлюють обмеження обсягу роботи аудитора в умовах запропонованого завдання з аудиту (МСА 210, п.7)
8.	Запит про надання дозволу на ознайомлення з попереднім аудитом	Аудитор повинен ознайомитися з робочими документами попереднього аудитора для отримання доказів щодо залишків на початок періоду (МСА 510, п.6). Якщо попередній аудитор провів аудит фінансової звітності за попередній період і мала місце модифікація думки, аудитор повинен оцінити вплив питання, яке призвело до модифікації, під час оцінки ризиків суттєвого викривлення у фінансовій звітності за поточний період відповідно до МСА 315 (переглянутий) (МСА 510, п.9).
9.	Лист зобов'язання аудиторської Компанії	Альтернативний підхід аудиторської компанії до створення РД, відповідальність за підготовку Робочого документа – за керівником Компанії/ ключовим партнером.
10.	Наказ по групі для проведення ознайомлення	Альтернативний підхід аудиторської компанії до створення РД, відповідальність за підготовку Робочого документа – за керівником Компанії/ ключовим партнером.
11.	Лист – угода з Клієнтом про проведення аудиту Клієнта	узгодження умов завдання з аудиту з управлінським персоналом або за потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями (МСА 210, п.9, пар. A22). записуються узгоджені умови завдання з аудиту (параграфи A23–A27): мету та обсяг аудиту фінансової звітності; відповідальність аудитора; відповідальність управлінського персоналу; ідентифікацію застосовної концептуальної основи фінансового звітування для складання фінансової звітності; посилання на очікувану форму й зміст будь-яких звітів, які надає аудитор (пар. A24); констатацію того, що можуть існувати обставини, за яких звіт може відрізнятися від очікуваної форми та змісту (МСА 210, п.10).

		Стосовно регулярних аудитів аудитор повинен оцінити, чи вимагають обставини переглядати умови завдання з аудиту, за потреби нагадати Клієнту про існуючі умови завдання з аудиту (пар. А30) (МСА 210, п. 13).
12	Анкета підтвердження аудиту: ініціативний, обов'язковий	Альтернативний підхід аудиторської компанії до створення РД, відповідальність за підготовку Робочого документа – за керівником Компанії/ ключовим партнером.
13	Звірка залишків Ф1	Отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо того, чи: існують викривлення у залишках на початок періоду, які суттєво впливають на фінансову звітність за поточний період; послідовно застосовувалися прийнятні облікові політики, відображені у залишках на початок періоду, у фінансовій звітності за поточний період та чи зміни в облікових політиках було враховано та адекватно подано й розкрито відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування (МСА 510, п.3,4). Аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі стосовно того, чи існують викривлення залишків на початок періоду, які суттєво впливають на фінансову звітність за поточний період, через (пар. А1–А2): чи правильно перенесені залишки на кінець попереднього періоду на початок поточного періоду або, чи відображають залишки на початок періоду застосування прийнятних облікових політик (МСА 510, п.6).
14	Звірка залишків Ф2	
15	Лист – запит про надання запевнень найвищим персоналом	Погоджуються питання (або передумови), які перебувають у межах контролю суб'єкта господарювання та які узгодити аудитор та управлінському персоналу клієнта: питання \ передумови, які перебувають у межах контролю суб'єкта господарювання: критерії, наведені у визначенні завдання з надання впевненості, є прийнятними та доступними для визначених користувачів (МСА 210, пар.А2); застосовна концептуальна основа фінансового звітування є прийнятною (МСА 210, пар.А8 – А9, А4,А6)
16	Оцінка здатності компанії прийняття клієнта	Рішення щодо прийняття / продовження завдання з аудиту після узгодження основи його виконання (МСА 210, п.3). команда із завдання та експерти аудитора, які не входять до її складу, разом володіють належною компетентністю та здатністю: виконувати завдання з аудиту відповідно до професійних стандартів і застосовних законодавчих і нормативних вимог; складати аудиторський звіт, який є відповідним за обставин, за яких його слід надавати (МСА 220, п. 14, пар. А10–А12) (МСА 510, п. 3). партнер із завдання бере на себе відповідальність за: керівництво, нагляд і виконання завдання з аудиту відповідно до професійних стандартів та застосовних законодавчих і нормативних вимог (МСА 220, п. 15, пар. А13–А15, А20) якщо розбіжності у думках виникають у межах команди, або, між партнером із завдання та відповідальним за перевірку контролю якості завдання, команда із завдання буде дотримуватися політик і процедур фірми стосовно розгляду та врегулювання розбіжностей у думках (МСА 220, п.22)
17	Протокол обговорення групою на попередньому етапі	визначити, чи є прийнятною концептуальна основа фінансового звітування (МСА 210, пар. А2–А10) якщо чинні стандарти фінансового звітування доповнюються законодавчим або нормативним актом, визначити та обговорити, чи є будь-які суперечності між стандартами фінансового звітування та додатковими вимогами; аудитор повинен обговорити з управлінським персоналом характер додаткових вимог і узгодити можливість їх виконання, доцільність зміни опису застосовної концептуальної основи фінансового звітування (МСА 210, п.18). обґрунтувати доцільність інформації у Звіті аудитора щодо фінансової звітності «Пояснювального параграфу» для розкриття додаткової інформації згідно з МСА 706 (МСА 210, п.19). отримана від Клієнта інформація є доречною, дозволяє оцінити обставини і стосунки, які створюють загрозу незалежності (МСА 220, п.11) партнер із завдання пересвідчився, що відповідні процедури щодо прийняття й продовження стосунків з клієнтами і завдань з аудиту були дотримані, є відповідними пов'язані з ними висновки МСА 220, п.12). Зафіксувати, що до аудиторської документації на даному етапі включено: питання, виявлені стосовно дотримання відповідних етичних вимог, та їх вирішення; висновки щодо дотримання вимог незалежності, які застосовуються до завдання з аудиту, та будь-які доречні обговорення з Клієнтом, що підтверджують ці висновки; висновки, яких дійшли щодо прийняття та продовження стосунків з клієнтами і завдань з аудиту; характер та обсяг консультацій, проведених на етапі ознайомлення, а також висновки, які є їх наслідком (МСА 220, п.24, пар.А36) та ін.

Таблиця Д.2

Узагальнення аудиторських процедур на етапі планування

№ з/п	Суть питання	Регуляторні питання МСА, які визначають мету аудиторських процедур, формують висновки в Робочому документі
1	2	3
1	Аналіз відповідності застосованих облікових оцінок	МСА вимагають обґрунтування облікових оцінок у контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування та відповідного розкриття інформації, а також якісним аспектам облікових практик суб'єкта господарювання, включаючи ознаки можливої упередженості суджень управлінського персоналу (МСА 200, п. 48) Аудитор повинен визначити, чи включає фінансова звітність порівняльну інформацію, яка вимагається згідно із застосовною концептуальною основою фінансового звітування, та чи належно класифікована така інформація. Для цього аудитор повинен оцінити, чи: (а) узгоджується порівняльна інформація із сумами та іншим розкриттям інформації, поданими у попередньому періоді, або, де це доречно, чи були вони відкориговані; (б) облікові політики, відображені у порівняльній інформації, узгоджуються з обліковими політиками, застосованими у поточному періоді; якщо в облікових політиках мали місце зміни, чи були вони належно відображені в обліку та в достатній мірі подані й розкриті. Якщо аудитор проводив аудит фінансової звітності за попередній період, він також повинен дотримуватися відповідних вимог МСА 560 У разі внесення коригувань до фінансової звітності за попередній період аудитор повинен встановити, чи узгоджується порівняльна інформація зі зміненою фінансовою звітністю. Згідно з вимогами МСА 580 аудитор повинен зробити запит на письмові запевнення за всі періоди, на які є посилання в думці аудитора. Аудитор повинен отримати особливе письмове запевнення стосовно будь - якого коригування, здійсненого для виправлення суттєвого викривлення у фінансовій звітності за попередній період (пар.А1). (МСА 710, п.7,8,9).
2	Детальний план аудиту	Аудитор має розробити план аудиту з описом: (а) характеру, часу та обсягу запланованих процедур оцінювання ризиків, як визначено у МСА 315 (переглянутий); (б) характеру, часу та обсягу запланованих подальших аудиторських процедур на рівні твердження, як визначено у МСА 305; (с) інших запланованих аудиторських процедур, які слід виконати для дотримання вимог МСА під час виконання завдання (див. параграфи А12–А14). Під час виконання аудиту аудитор має оновлювати та змінювати загальну стратегію і план аудиту протягом періоду аудиту (МСА 300, п.9,10).
3	Детальний план	Аудитору необхідно: планувати аудит так, щоб виконати його ефективно; спрямовувати аудиторську роботу на ділянки, в яких, за очікуванням, найбільші ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки та відповідно спрямовувати меншу роботу на інші ділянки; використовувати тестування й інші засоби аналізу генеральних сукупностей на викривлення. МСА містять вимоги щодо планування й виконання аудиту та вимагають серед іншого, щоб аудитор: мав основу для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень, виконуючи процедури оцінки ризиків і пов'язані з ними заходи; використовував тестування та інші засоби аналізу генеральних сукупностей у такий спосіб, що забезпечує аудитору обґрунтовану основу для формулювання висновків про генеральну сукупність (МСА 200, А51-52).
4	Анкета вивчення облікової політики та застосованих облікових оцінок	<i>Розкриття облікових політик передбачає:</i> • прийнятність облікових політик конкретним обставинам суб'єкта господарювання з урахуванням потреби співвідношення витрат на надання інформації та ймовірних вигід для користувачів фінансової звітності суб'єкта господарювання. Якщо існують прийнятні альтернативні облікові політики, повідомлення інформації може містити ідентифікацію статей фінансової звітності, які перебувають під впливом вибору значущих облікових політик, а також інформацію про облікові політики, які застосовують подібні суб'єкти господарювання; • початковий вибір значущих облікових політик та їх зміни, включаючи застосування нових положень з бухгалтерського обліку. Повідомлення інформації може містити: вплив часу і методу застосування зміни в обліковій політиці на поточні та майбутні доходи суб'єкта господарювання; час, коли необхідно ввести зміни в облікову політику відповідно до змін у стандартах бухгалтерського обліку.

	• вплив значущих облікових політик у суперечливих або нових питаннях (або питаннях, що є характерними для певної галузі, зокрема якщо немає авторитетних рекомендацій або консенсусу). • Вплив відображення операцій у різних звітних періодах. <i>Розкриття облікових оцінок:</i> Щодо статей, для яких попередні оцінки є значущими - обговорюються в МСА 540, включаючи: • спосіб ідентифікації управлінським персоналом операцій, подій та умов, які можуть призвести до необхідності визнання або розкриття облікових оцінок у фінансовій звітності; - зміни обставин, які можуть призвести до нових або необхідності перегляду існуючих облікових оцінок; - чи відповідає рішення управлінського персоналу визнавати або не визнавати облікові оцінки в фінансовій звітності вимогам застосовної концептуальної основи фінансового звітування - чи відбулася або чи має відбутися зміна методів здійснення облікових оцінок порівняно з попереднім періодом; а якщо така зміна відбулась – її причини, а також наслідки, якщо б застосовувались облікові оцінки попередніх періодів; - процес здійснення облікових оцінок управлінським персоналом (наприклад, якщо управлінський персонал використовував певну модель), включаючи, чи відповідає основа вимірювання, вибрана для облікової оцінки, вимогам застосовної концептуальної основи фінансового звітування; - чи обґрунтовані значущі припущення, використані управлінським персоналом при розробці облікових оцінок; - намір і спроможність управлінського персоналу виконати конкретний план дій, якщо це доречно для обґрунтування значущих припущень, використаних управлінським персоналом або прийнятного застосування застосовної концептуальної основи фінансового звітування; - ризики суттєвого викривлення; - ознаки можливої упередженості управлінського персоналу; - як управлінський персонал розглядав альтернативні припущення або результати та чому відхилив їх; або як управлінський персонал вирішував проблему невизначеності попереднього оцінювання під час здійснення облікових оцінок; - достатність розкриття інформації про невизначеність попереднього оцінювання у фінансовій звітності. <i>Розкриття інформації у фінансовій звітності стосовно облікових політик\оцінок</i> • досліджені питання та використані судження, які впливають на особливо чутливі розкриття у фінансовій звітності (наприклад, розкриття, що стосуються визнання доходів, винагороди, безперервності діяльності, подальших подій та непередбачених подій). • загальна нейтральність, послідовність та зрозумілість розкриття інформації у фінансовій звітності. Супутні питання: потенційний вплив на фінансову звітність значних ризиків, негативних подій та невизначеностей (наприклад незавершеного судового процесу), інформація про які розкривається у фінансовій звітності. • Ступінь впливу на фінансову звітність значущих операцій, які виходять за межі звичайного бізнесу суб'єкта, або здаються незвичайними. <i>Повідомлення цієї інформації має висвітлити:</i> нетипові операції та їх суми, визнані протягом періоду; ступінь деталізації розкриття у фінансовій звітності інформації про такі операції; чи було призначенням таких операцій отримати певний спеціальний результат в бухгалтерському або податковому обліку або ж щодо виконання специфічних правових чи регуляторних вимог; чи є форма таких операцій надмірно складною та чи не було проведено інтенсивних консультацій стосовно структурування операції; чи не наголошує управлінський персонал більше на певному обліковому підході, аніж на економічному підґрунті операції; чинники, які впливають на балансову вартість активів та зобов'язань, включаючи підстави для визначення суб'єктом господарювання строку корисної експлуатації матеріальних і нематеріальних активів; вибіркове виправлення викривлень (наприклад, викривлень, наслідком яких є збільшення заявленого прибутку, але не тих, наслідком яких є зменшення заявленого прибутку (МСА 260, Додаток 2). Аудитор повинен виконати огляд результату облікових оцінок, включених до фінансової звітності попереднього періоду, або, якщо це є прийнятним, їх наступних переоцінок для цілей поточного періоду. Характер та обсяг огляду аудитора враховує
--	---

	характер облікових оцінок, а також те, чи буде доречною інформація, отримана внаслідок огляду, для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення облікових оцінок, зроблених у фінансовій звітності поточного періоду (пар.А39–А44) (МСА 540, п.9). Аудитор повинен визначити, чи призводять за судженням аудитора будь які облікові оцінки, які були ідентифіковані як такі, що мають високий рівень невизначеності облікового оцінювання, до значних ризиків (пар. А47–А51) (МСА 540, п.11). На основі аудиторських доказів аудитор повинен оцінити, чи облікові оцінки у фінансовій звітності у контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування є <i>обґрунтованими або викривленими</i> (див. параграфи А116–А119). <i>Розкриття інформації, пов'язаної з обліковими оцінками</i> Щодо облікових оцінок, які призводять до значних ризиків, аудитор повинен оцінити достатність розкриття інформації про невизначеність облікового оцінювання у фінансовій звітності у контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування (див. параграфи А122–А123). Аудитор повинен виконати огляд суджень і рішень управлінського персоналу при здійсненні облікових оцінок для того, щоб ідентифікувати наявність ознак, які свідчать <i>про можливу</i> упередженість управлінського персоналу. (МСА 540, п.18-21). На основі отриманих аудиторських доказів аудитор може дійти висновку, що такі докази вказують на облікову оцінку, яка відрізняється від точкової оцінки управлінського персоналу. Якщо аудиторські докази <i>підтверджують точкову оцінку, відмінність між точковою оцінкою аудитора та точковою оцінкою управлінського персоналу становить викривлення</i>. Якщо аудитор дійшов висновку, що використання діапазону аудитора надає достатні та прийнятні аудиторські докази, точкова оцінка управлінського персоналу, що перебуває поза межами діапазону аудитора, не буде підтверджуватись аудиторськими доказами. Якщо управлінський персонал змінив облікову оцінку або метод її здійснення порівняно з попереднім періодом, ґрунтуючись на суб'єктивній оцінці щодо того, що відбулася зміна обставин, аудитор може дійти висновку на основі аудиторських доказів про те, що облікова оцінка є викривленою внаслідок довільної зміни управлінським персоналом або може розглядати її як ознаку можливої упередженості управлінського персоналу (пар.А124–А125). МСА 450 дає рекомендації щодо розрізнення викривлень з метою оцінки аудитором впливу невикористаних викривлень на фінансову звітність. Стосовно облікових оцінок викривлення внаслідок шахрайства або помилка може виникати як результат: викривлень, щодо яких немає сумнівів (фактичних викривлень); відмінностей, обумовлених судженнями управлінського персоналу щодо облікових оцінок, які аудитор вважає необґрунтованими (викривлення внаслідок суджень); найкращої оцінки аудитором викривлень у генеральних сукупностях, що стосується екстраполяції викривлень, ідентифікованих в аудиторських вибірках, на всі генеральні сукупності, з яких робили вибірки (прогнозовані викривлення). Оцінювання обґрунтованості облікових оцінок та пов'язане з ними розкриття інформації, що міститься у примітках до фінансової звітності, незалежно від того, чи вимагається воно застосовною концептуальною основою фінансового звітування або інформація розкривається добровільно, передбачає в основному такі самі типи положень, що застосовуються під час аудиту облікової оцінки, визнаної в фінансовій звітності (МСА 540, пар.116-119). Щодо <i>прийнятності облікових політик, обраних управлінським персоналом</i>, суттєві викривлення фінансової звітності можуть виникати, наприклад, якщо: (а) обрані облікові політики не відповідають вимогам застосовної концептуальної основи фінансового звітування; (б) фінансова звітність не відображає правильний опис облікової політики, яка стосується значної статті в звіті про фінансовий стан, звіті про сукупний дохід, звіт і про зміни у власному капіталі чи звіті про рух грошових коштів; (с) фінансова звітність не подає або не розкриває інформацію про основні операції та події, що покладено в основу її складання, у спосіб, що забезпечує достовірне подання. Якщо суб'єкт господарювання змінює обрані ним значущі облікові політики, суттєве викривлення фінансової звітності може виникати, коли суб'єкт господарювання не виконав ці вимоги. При застосуванні обраних облікових політик суттєві викривлення у фінансовій звітності можуть виникати: (а) якщо управлінський персонал не застосував обрані облікові політики відповідно до вимог концептуальної основи фінансового звітування; (б) внаслідок методу застосування обраних облікових політик (наприклад, ненавмисна помилка при застосуванні).
--	--

		Щодо прийнятності або достатності розкриття інформації у фінансовій звітності суттєві викривлення фінансової звітності можуть виникати, якщо: фінансова звітність не містить розкриття всієї інформації, яких вимагає застосовна концептуальна основа фінансового звітування; розкриття інформації у фінансовій звітності не подано відповідно до вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування; фінансова звітність не містить розкриття додаткової інформації, що необхідна для досягнення достовірного подання, понад розкриття тієї інформації, яку конкретно вимагає застосовна концептуальна основа фінансового звітування (МСА705, пар А4,5).
5.	Запит щодо безперервності діяльності	Деякі концептуальні основи фінансового звітування містять чітку вимогу до управлінського персоналу здійснювати особливу оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі та стандарти, що стосуються питань, які мають бути розглянуті, а також розкриття інформації, що повинні бути зроблені у зв'язку з безперервністю діяльності. Оскільки припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку є фундаментальним принципом при складанні фінансової звітності, складання фінансової звітності вимагає, щоб управлінський персонал оцінював здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, навіть у разі, якщо концептуальна основа фінансового звітування не містить чіткої вимоги робити це. Оцінка управлінського персоналу здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі включає висловлення судження у певний момент часу про майбутні результати подій чи умов, що є невизначеними за своєю природою. Чинники є доречними для такого судження: ступінь невизначеності, пов'язаної з результатом події або умови, значно збільшується, чим більш віддаленими в майбутньому є така подія або умова, або результат; на судження стосовно результату подій або умов впливають розмір і складність суб'єкта господарювання, характер та стан його бізнесу і ступінь впливу зовнішніх чинників; будь-яке судження щодо майбутнього ґрунтується на інформації, що є доступною у той час, коли висловлюється таке судження (МСА 570, п.3,4,5).
6.	Розрахунок бюджету часу	Повідомлення інформації стосовно запланованого обсягу та часу виконання аудиту може: допомогти тим, кого наділено найвищими повноваженнями, краще зрозуміти наслідки роботи аудитора, обговорити з аудитором питання ризиків і концепцію суттєвості та ідентифікувати аспекти, щодо яких вони можуть просити аудитора виконати додаткові процедури; допомогти аудиторам краще зрозуміти суб'єкт господарювання та його середовище (МСА 260, пар. А11) Під час розробки та виконання тестів заходів контролю аудитор повинен: (а) виконати інші аудиторські процедури у поєднанні із запитом, щоб отримати аудиторські докази щодо ефективності функціонування заходів контролю, включаючи: (i) як застосовувалися заходи контролю у доречні періоди часу протягом періоду, що перевіряється; (ii) послідовність їх застосування; (iii) хто або за допомогою яких способів їх застосовували (див. параграфи А26–А29); (б) визначити, чи залежать заходи контролю, що підлягають тестуванню, від інших заходів контролю (непрямі заходи контролю) і, якщо це так, чи потрібно отримати аудиторські докази, які підтверджують ефективність функціонування таких непрямих заходів контролю (пар. А30–А31) (МСА 330, п.10).
7.	Запит щодо подій після звітної дати	Аудитор повинен виконати аудиторські процедури, призначені для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі того, що всі події, які відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою звіту аудитора і потребують коригування або розкриття у фінансовій звітності, були виявлені (пар.А6). Аудитор повинен виконувати процедури, яких вимагає параграф 6, так, щоб вони охоплювали період з дати фінансової звітності до дати звіту аудитора або якнайближче до цієї дати. Аудитор повинен брати до уваги оцінювання ризиків аудитором під час визначення характеру і обсягу аудиторських процедур, що повинні включати таке (пар. А7–А8): (а) отримання розуміння будь-яких процедур, установлених управлінським персоналом з метою забезпечення виявлення всіх подій після звітного періоду; (б) здійснення запитів до управлінського персоналу і, де це доречно, до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, чи відбулися будь-які події після звітного періоду, що могли б вплинути на фінансову звітність (див. параграф А9); (с) ознайомлення з протоколами засідань, якщо вони є, за участю власників суб'єкта господарювання, його управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що проводилися після дати фінансової звітності, та здійснення запитів

		щодо питань, які обговорювалися на тих засіданнях, протоколи яких недоступні (пар. A10); (d) ознайомлення з останньою подальшою проміжною фінансовою звітністю суб'єкта господарювання, якщо вона є. Якщо в результаті процедур аудитор виявляє події, які потребують коригування або розкриття інформації у фінансовій звітності, він повинен визначити, чи кожна така подія належно відображена в цій фінансовій звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування (МСА 560, п.6-8) Якщо управлінський персонал вносить зміни до фінансової звітності, аудитор повинен: виконати аудиторські процедури щодо зміни, необхідні за обставин; розширити аудиторські процедури до дати нового звіту аудитора; надати новий звіт аудитора щодо зміненої фінансової звітності. Якщо закони, нормативні акти чи концептуальна основа фінансового звітування не забороняють управлінському персоналу обмежити зміни фінансової звітності відображенням впливу події після звітного періоду або подій, що спричиняють цю зміну, а тим, хто є відповідальними за затвердження фінансової звітності, не забороняється обмежувати затвердження цієї зміни, аудитор дозволяється обмежити аудиторські процедури щодо подій після звітного періоду, які вимагаються параграфом (b)(i) цією зміною. У таких випадках аудитор повинен: змінити звіт аудитора, щоб включити додаткову дату, обмежену цією зміною, яка тим самим показує, що аудиторські процедури стосовно подій після звітного періоду обмежуються винятково тією зміною в фінансовій звітності, описаною у відповідній примітці у фінансовій звітності (пар. A13); або надати новий або змінений звіт аудитора, що містить у пояснювальному параграфі або у параграфі з інших питань зазначення того, що аудиторські процедури стосовно подій після звітного періоду обмежуються винятково тією зміною до фінансової звітності, яку наведено у відповідній примітці до фінансової звітності. Якщо управлінський персонал не вносить зміни до фінансової звітності за обставин, а аудитор вважає, що її (фінансову звітність) необхідно змінити, тоді (пар. A14–A15): якщо звіт аудитора ще не було надано суб'єкту господарювання, аудитор повинен модифікувати думку, як того вимагає МСА 705 (переглянутий), а потім надати звіт аудитора; якщо звіт аудитора вже було надано суб'єкту господарювання, аудитор повинен повідомити управлінський персонал і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, крім випадків, якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання, що вони не повинні оприлюднювати фінансову звітність третім особам до внесення всіх необхідних змін. (див. параграфи A16–A17) (МСА 560, п.11 – 13).
8.	Запит щодо заходів контролю під час попереднього аудиту	Під час розробки та виконання тестів заходів контролю аудитор повинен: (a) виконати інші аудиторські процедури у поєднанні із запитом, щоб отримати аудиторські докази щодо ефективності функціонування заходів контролю, включаючи: (i) як застосовувалися заходи контролю у доречні періоди часу протягом періоду, що перевіряється; (ii) послідовність їх застосування; (iii) хто або за допомогою яких способів їх застосовували (див. параграфи A26–A29); (b) визначити, чи залежать заходи контролю, що підлягають тестуванню, від інших заходів контролю (непрямі заходи контролю) і, якщо це так, чи потрібно отримати аудиторські докази, які підтверджують ефективність функціонування таких непрямих заходів контролю (див. параграфи A30–A31). У разі, якщо аудитор планує використовувати аудиторські докази щодо ефективності функціонування конкретних заходів контролю, він повинен підтвердити подальшу доречність цих доказів через отримання аудиторських доказів стосовно того, чи відбувалися значні зміни цих заходів контролю після попереднього аудиту (МСА 330, п.10, 14).
9.	Запит управлінськом у персоналу щодо облікових оцінок	Аудитор повинен отримати письмові запевнення від управлінського персоналу, а також за потреби від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, стосовно того, чи вважають вони обґрунтованими значні припущення, які використовувалися при здійсненні облікових оцінок (див. параграфи A126–A127) (МСА 540, п.22).
10.	Лист планування	- Альтернативний підхід аудиторської компанії до створення РД, відповідальність за підготовку Робочого документа – за Керівником аудиторської Компанії / ключовим партнером.
11.	Аналіз наявності	Під час виявлення та оцінки ризиків суттєвих викривлень через шахрайство та помилки відповідно до МСА 315 аудитор бере до уваги невід'ємні фактори ризику, які включають

	факторів ризику шахрайства	схильність до викривлень через упередженість керівництва або інші фактори ризику шахрайства. Оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства розглядаються як значні ризики (пар. 27 МСА 240). Водночас, зроблений акцент у МСА 240 на ідентифікацію та оцінку ризиків суттєвого викривлення через шахрайство та реагування на ці ризики шляхом зміни характеру, часу та обсягу роботи (аудиторських процедур), підкреслює важливість отримання аудитором розуміння суб'єкт господарювання та його середовища, застосовної структури фінансової звітності та системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання з акцентом до шахрайства. Ключові аспекти, які полягають в основі розгляду аудитором потенційних ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, Комітет з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України включають: культуру суб'єкта господарювання (включаючи тон керівництва); середовище, в якому суб'єкт господарювання працює. Крім розробки та впровадження загальних заходів реагування на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні фінансової звітності, аудитор також повинен розробити та виконати подальші аудиторські процедури, які реагують на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні твердження (пар. 6-7 МСА 330) Важливо, щоб управлінський персонал під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями, приділяв особливу увагу запобіганню шахрайства, що може зменшити можливості скоєння шахрайства та утримати від вчинення шахрайства (МСА 240, п.4).
12.	Анкета розуміння і оцінки складових ВК	Альтернативний підхід аудиторської компанії до створення РД , відповідальність за підготовку Робочого документа – за керівником аудиторської Компанії/ключовим партнером
	Ідентифікуючі характеристик и. Вибірка	Запис ідентифікуючих характеристик слугує багатьом цілям. Ідентифікуючі характеристики варіюються залежно від характеру аудиторської процедури та статті або питання, що перевіряється: • щодо тесту деталей замовлень на придбання, сформованих суб'єктом господарювання, аудитор може ідентифікувати документи, відібрані для тестування за їх датою або номерами; • щодо процедури, яка потребує відбору або огляду всіх статей, які перевищують конкретну суму в певній генеральній сукупності, аудитор може записати обсяг процедури та ідентифікувати генеральну сукупність (наприклад, усі записи з конкретного журналу, що перевищують визначену суму); • що стосується процедури, яка потребує систематичної вибірки з генеральної сукупності документів, то аудитор може ідентифікувати відібрані документи, записуючи їх джерело, вихідну точку (дату, з якої починають відбір) та інтервал вибірки; • щодо процедури, яка потребує запитів до конкретного персоналу суб'єкта господарювання, аудитор може записати дати запитів, прізвища та посадові обов'язки персоналу суб'єкта господарювання; • щодо процедури спостереження, аудитор може записати процес або предмет спостереження, відповідних осіб, відповідальність кожного, а також місце й дату проведення спостереження (МСА 230, пар.А12)
13.	Загальна стратегія аудиту	Визначаючи загальну стратегію аудиту, аудитор повинен: - виявити характеристики завдання, які визначатимуть його обсяг; - встановити звітні цілі завдання для планування часу аудиту та характеру необхідного повідомлення інформації; - розглянути чинники, які з погляду професійного судження аудитора є важливими для спрямування зусиль команди із завдання; - розглянути результати діяльності, що передують завданню, та, якщо це застосовна, чи є належними знання суб'єкта господарювання за результатами виконання інших завдань партнером із завдання; - уточнити характер, час та обсяг ресурсів, необхідних для виконання завдання (пар. А8–А11), (МСА 300, п.8)
14	Запит по недобросовісним діям інших осіб всередині організації	Аудитор повинен зробити запити управлінському персоналу та іншим працівникам у межах суб'єкта господарювання залежно від обставин, щоб визначити, чи відомі їм будь-які фактично вчинені або підозрювані випадки шахрайства або такі випадки шахрайства, що розслідуються (чи були розслідувані), які впливають на суб'єкт господарювання (пар.А15–А17) (МСА 240, п.18). Для тих суб'єктів господарювання, в яких є діяльність внутрішнього аудиту, аудитор повинен зробити запити особам, що здійснюють таку діяльність, щоб визначити, чи відомо їм про фактично вчинені або підозрювані випадки шахрайства або такі випадки

		шахрайства, що розслідуються (чи були розслідувані), які впливають на суб'єкт господарювання, та отримати інформацію про їх погляди на ризики шахрайства (МСА 240, п.19).
15.	Запит по недобросовісним діям керівництва	Альтернативний підхід аудиторської компанії до створення РД, відповідальність за підготовку Робочого документа – за керівником аудиторської Компанії / ключовим партнером.
16.	Запит про дотримання нормативно-правових актів	Управлінський персонал під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями, несе відповідальність за забезпечення того, щоб діяльність суб'єкта господарювання здійснювалася відповідно до положень законодавчих та нормативних актів, у тому числі дотримання вимог положень законодавчих і нормативних актів, які визначають суми або розкриття інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання (МСА 250, п.4). Потенційний вплив властивих обмежень на можливість аудитора виявити суттєві викривлення збільшується внаслідок зазначених нижче причин: існує багато законодавчих та нормативних актів, які стосуються в основному операційних аспектів бізнесу суб'єкта господарювання, що, як правило, не впливають на фінансову звітність і не реєструються інформаційними системами суб'єкта господарювання, які мають відношення до фінансового звітування; недотримання вимог може спричинити дії, спрямовані на приховування цього, таких як змова, підробка, навмисна не реєстрація операцій, нехтування управлінським персоналом заходами внутрішнього контролю або навмисне введення аудитора в оману; визначення того, чи має місце недотримання вимог з юридичної точки зору, є виключною компетенцією судових органів (МСА 250, п.5).
17.	Запит про надання інформації щодо пов'язаних осіб	Аудитор повинен звернутися із запитом до управлінського персоналу щодо: (а) ідентифікації пов'язаних сторін суб'єкта господарювання, включаючи зміни порівняно з попереднім періодом; (б) характеру відносин між суб'єктом господарювання і цими пов'язаними сторонами; (с) здійснення суб'єктом господарювання будь-яких операцій з цими пов'язаними сторонами протягом періоду і, як що це так, типу й цілі операцій. Аудитор повинен звернутися із запитом до управлінського та іншого персоналу суб'єкта господарювання, а також виконати інші процедури оцінювання ризику, які аудитор вважає прийнятними, для отримання розуміння заходів контролю, встановлених управлінським персоналом для (пар. А15–А20): (а) ідентифікації, відображення в обліку та розкриття інформації щодо відносин і операцій з пов'язаними сторонами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування; (б) санкціонування і схвалення значних операцій та домовленостей з пов'язаними сторонами (пар.А21); (с) санкціонування й схвалення значних операцій та домовленостей, що виходять за межі звичайного перебігу господарської діяльності (МСА 550, п.13-14).
18.	Запит про судові справи	Альтернативний підхід аудиторської компанії до створення РД, відповідальність за підготовку Робочого документа – за Керівником аудиторської Компанії \ Ключовим партнером.
19.	Запити управлінськом у персоналу про надання інформації	Аудитор повинен зробити запити управлінському персоналу, які стосуються: (а) оцінки управлінським персоналом ризику того, що фінансова звітність може бути суттєво викривленою внаслідок шахрайства, включаючи характер, обсяг та періодичність таких оцінок (пар. А12–А13); (б) процесу управлінського персоналу для ідентифікації та вживання дій у відповідь на ризики шахрайства у суб'єкта господарювання, включаючи будь-які конкретні ризики шахрайства, які ідентифікував управлінський персонал або які привернули його увагу, або класи операцій, залишки на рахунках чи розкриття інформації, щодо яких ймовірно існування ризику шахрайства (див. параграф А14); (с) повідомлення управлінським персоналом інформації, якщо вона є, тим, кого наділено найвищими повноваженнями, яка стосується процесів ідентифікації та дій у відповідь на ризики шахрайства у суб'єкта господарювання; (д) повідомлення управлінським персоналом інформації, якщо вона є, працівникам, що стосується його поглядів на практики ведення бізнесу та етичну поведінку (МСА 240, п.17). Аудитор повинен повідомляти інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про відповідальність аудитора стосовно аудиту фінансової звітності. Аудитор повинен повідомляти тим, кого наділено найвищими повноваженнями, загальну інформацію про запланований обсяг та час виконання аудиту, включаючи інформацію про значущі ризики, виявлені аудитором (пар. А11–А16) (МСА 260, п.14-15).

20.	Запит тим, кого наділено найвищими повноваженнями	Аудитор повинен отримати розуміння: - того, управлінський персонал здійснює нагляд за процесами управлінського персоналу, призначеними для ідентифікації ризиків шахрайства у суб'єкта господарювання та вживання дій у відповідь на них, а також за внутрішнім контролем, який установив управлінський персонал для зменшення цих ризиків; - визначити, чи відомо їм про фактично вчинені, підозрювані, або такі, що розслідуються (чи були розслідувані) випадки шахрайства, що впливають на суб'єкт господарювання (МСА 240, п 20); - зробити запити працівникам, залученим до процесу складання фінансової звітності, щодо неналежної або незвичайної діяльності, яка стосується обробки проводок та інших коригувань ; - запланувати тестування проводок (відображених у Головній книзі) та інших коригувань протягом періоду (МСА240, п.32) Повідомлена інформація може включати такі питання: • як аудитор планує розглядати значні ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки; • яку аудитор планує розглядати ділянки з більш високими оціненими ризиками суттєвого викривлення; • підхід аудитора до внутрішнього контролю, що має відношення до аудиту; • застосування концепції суттєвості в контексті аудиту; • характер та обсяг спеціальних навичок або знань, потрібних для виконання запланованих аудиторських процедур або оцінки результатів аудиту, включаючи використання роботи експерта аудитора; • якщо застосовується МСА 701 – попередня точка зору аудитора щодо питань, які можуть бути сферами значної уваги аудитора під час аудиту, і тому можуть бути ключовими питаннями аудиту; • запланований аудитором підхід до розгляду індивідуальних звітів та розкриття інформації про будь-які значущі зміни в застосовній концептуальній основі фінансового звітування або в бізнес-середовищі, фінансовому стані чи діяльності суб'єкта господарювання. Аудитор повинен (пар. A11–A22): (а) визначити через обговорення з управлінським персоналом, який документ (документи) становить (становлять) річний звіт, планований порядок і час оприлюднення такого документа (документів); (b) узгодити з управлінським персоналом вчасне та додати звіту аудитора, якщо це можливо, отримання остаточного варіанта документа (документів), що становлять річний звіт; (с) якщо деякі або всі документи, визначені у пункті (а), будуть надані тільки після дати звіту аудитора, звернутися до управлінського персоналу щодо надання письмового запевнення стосовно того, що остаточний варіант документа (документів) буде наданий аудитору, коли він буде доступний і до його оприлюднення суб'єктом господарювання, для того щоб аудитор міг завершити процедури, передбачені вимогами цього МСА (пар.А22). Аудитор повинен знайомитися з іншою інформацією та при цьому(пар. A23–A24): (а) розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та фінансовою звітністю (пар. A25–A29); (b) розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та знаннями аудитора, отриманими під час аудиту, в контексті отриманих аудиторських доказів і висновків, яких дійшли під час аудиту (див. параграфи A30–A36); с) про те, що вони: 1) визнають свою відповідальність за розробку, встановлення й підтримання системи внутрішнього контролю для запобігання та виявлення шахрайства; 2) розкрили аудитору інформацію про результати оцінки управлінським персоналом ризику того, що фінансова звітність може бути суттєво викривлена внаслідок шахрайства; 3) розкрили аудитору інформацію про те, що знають про шахрайство або підозрюване шахрайство, яке впливає на суб'єкт господарювання; 4) розкрили аудитору інформацію про будь-які розслідування шахрайства або підозрюваного шахрайства (МСА 240, п.39) Під час ознайомлення з іншою інформацією аудитор повинен бути уважним до наявності ознак того, що інша інформація, яка непов'язана з фінансовою звітністю або знаннями аудитора, отриманими під час аудиту, може бути суттєво викривленою (пар.А24, А37–А38, МСА 720, п. 13-15).
-----	---	--

22.	Запит щодо бенефіціарних власників	Альтернативний підхід аудиторської компанії до створення РД, відповідальність за підготовку Робочого документа – за Керівником аудиторської Компанії /Ключовим партнером.
23.	Ключові дати проекту	Альтернативний підхід аудиторської компанії до створення РД, відповідальність за підготовку Робочого документа – за Керівником аудиторської Компанії / Ключовим партнером.
24.	Наказ по групі	Альтернативний підхід аудиторської компанії до створення РД, відповідальність за підготовку Робочого документа – за Керівником аудиторської Компанії / Ключовим партнером.
25.	Оцінка середовища та засобів ВК	Аудитор повинен отримати розуміння середовища контролю. Для цього він повинен оцінити: (а) чи запровадив та підтримує управлінський персонал під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями, культуру чесності й етичної поведінки; (b) чи створюють у сукупності елементи середовища контролю прийнятну основу для інших компонентів внутрішнього контролю та чи здійснюють недоліки середовища контролю негативний вплив на інші компоненти (пар.А77–А87). Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання Аудитор повинен отримати розуміння того, чи передбачено у суб'єкта господарювання процес для: ідентифікації бізнес-ризиків, доречних для цілей фінансового звітування; оцінювання значущості ризиків; оцінювання ймовірності їх виникнення; прийняття рішень про механізми розгляду цих ризиків (пар. А88). Якщо суб'єкт господарювання встановив такий процес («процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання»), аудитор повинен отримати розуміння такого процесу та його результатів. Якщо аудитор ідентифікує ризики суттєвого викривлення, які не вдалося ідентифікувати управлінському персоналу, він повинен оцінити, чи існує будь-який основний ризик, який, на думку аудитора, мав бути ідентифікований процесом оцінки ризиків суб'єкта господарювання. Якщо суб'єкт господарювання не встановив такого процесу або процес є несистематичним, аудитор повинен обговорити з управлінським персоналом, чи були виявлені бізнес-ризик, що стосуються цілей фінансового звітування та в який спосіб їх було розглянуто. Аудитор повинен оцінити, чи є прийнятною за таких обставин відсутність задокументованого процесу оцінки ризиків (пар. А89) (МСА 315, п.14-17). Аудитор повинен розробити і виконати подальші аудиторські процедури, характер, час та обсяг яких ґрунтуються на оцінці ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень і здійснюються у відповідь на таку оцінку (пар.А4–А8). Розробляючи подальші аудиторські процедури, аудитор повинен: (а) розглядати причини оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень окремо за кожним класом операцій, залишком рахунку та розкриттям інформації, включаючи: (i) ймовірність суттєвого викривлення інформації внаслідок певних характеристик доречного класу операцій, залишку рахунку або розкриття інформації(невід'ємного ризику); (ii) чи враховує оцінка ризиків доречні заходи контролю (тобто ризик контролю), що вимагає від аудитора отримання аудиторських доказів, щоб визначити ефективність функціонування заходів контролю (пар. А9–А18); (b) отримати тим більш переконливі аудиторські докази, чим вища оцінка ризику аудитором (пар. А19) (МСА330, п. 7–8). Аудитор повинен розробити та виконати тести заходів контролю для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо ефективності функціонування доречних заходів контролю, якщо: (а) оцінка аудитором ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень охоплює очікування того, що заходи контролю функціонують ефективно (тобто аудитор планує довіряти ефективності функціонування заходів контролю під час визначення характеру, часу й обсягу процедур по суті); (b) тільки процедури по суті не можуть надати прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі на рівні тверджень (пар. А20–А24). (МСА 330, П.8).
26.	Планування аудиту	Планування включає розгляд часу виконання певних дій та аудиторських процедур, які потрібно завершити до виконання подальших аудиторських процедур. Планування аудиту включає визначення загальної стратегії аудиту для завдання та розробку плану аудиту. Адекватне планування допомагає у виконанні аудиту фінансової звітності, зокрема (пар.А1 – А3): • Допомагає аудитору приділити відповідну увагу важливим ділянкам аудиту. • Допомагає аудитору своєчасно виявити та вирішити потенційні проблеми.

		• Допомагає аудитору належно організовувати й управляти завданням з аудиту з метою його ефективного та кваліфікованого виконання. • Допомагає обрати членів команди із завдання, що мають належний рівень здібностей та компетентності, щоб діяти у відповідь на очікувані ризики, а також спрощує належний розподіл роботи між ними. • Полегшує керівництво та нагляд за членами команди із завдання, а також перевірку їхньої роботи. • Допомагає, де це доречно, координувати роботу аудиторів компонентів та експертів (МСА 300, п.2.).
27.	Ризик ІТ	Аудитор повинен отримати розуміння інформаційної системи, включаючи пов'язані бізнес-процеси, що стосуються фінансового звітування, включаючи такі питання (пар. A90–A92 та A95–A96): (a) класи операцій у діяльності суб'єкта господарювання, які є значними для фінансової звітності; (b) процедури у рамках як системи інформаційних технологій (ІТ), такі ручної системи для ініціалізації, запису, обробки, коригування цих операцій у разі потреби перенесення до Головної книги та відображення у фінансовій звітності; (c) відповідні бухгалтерські записи, підтвердна інформація та окремі рахунки у фінансовій звітності, які використовуються для ініціалізації, запису, обробки та реєстрації операцій; це включає виправлення неправильної інформації, а також те, як інформація переноситься до Головної книги. Записи можуть вестися вручну або в електронній формі; (d) як інформаційна система реєструє події та умови, які не є бухгалтерськими операціями, але які є значущими для фінансової звітності; (e) процес фінансового звітування, який застосовується для складання фінансової звітності суб'єкта господарювання, включаючи значні облікові оцінки та розкриття; (f) заходи контролю проводок, включаючи нестандартні проводки, які роблять для реєстрації нетипових, незвичайних операцій або коригувань (пар. A93–A94). Таке розуміння інформаційної системи, що стосується фінансової звітності, повинно включати такі аспекти цієї системи, які стосуються розкритої у фінансовій звітності інформації, яку було отримано як із Головної книги та допоміжних книг, так і з інших джерел (МСА 315, п.18).
28.	Розуміння суб'єкта та його середовища	Аудитор повинен отримати розуміння такого: (a) доречні галузеві, регуляторні та інші зовнішні чинники, включаючи застосовну концептуальну основу фінансового звітування (пар. A25–A30); (b) характер суб'єкта господарювання, в тому числі: (i) його діяльність; (ii) структуру його власності та корпоративного управління; (iii) види інвестицій, які суб'єкт господарювання здійснює та планує здійснити, включаючи інвестиції у підприємства спеціального призначення; (iv) структуру і спосіб фінансування суб'єкта господарювання, для того щоб мати розуміння класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації, які можна очікувати у фінансовій звітності (пар. A31–A35); (c) вибір і застосування суб'єктом господарювання облікової політики, включаючи причини для внесення змін до неї. Аудитор повинен оцінити, чи є облікова політика суб'єкта господарювання прийнятною для його діяльності та чи відповідає вона застосовній концептуальній основі фінансового звітування й обліковим політикам, які застосовуються у відповідній галузі (пар. A36); (d) цілі та стратегії суб'єкта господарювання і пов'язані з ними бізнес-ризиками, які можуть призвести до ризиків суттєвого викривлення (пар. A37–A43); (e) вимірювання та огляд фінансових результатів суб'єкта господарювання (пар. A44–A49) (МСА 315, п. 11)
29	Тест оцінки властивого ризику	Якщо аудитор визначив, що оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень є значним, він повинен виконати процедури по суті, які конкретно відповідають на такий ризик. Якщо підхід до значного ризику складається тільки з процедур по суті, такі процедури мають містити тести деталей (пар. A53). Якщо процедури по суті виконуються на проміжну дату, аудитор повинен охопити період, що залишився, виконуючи: (a) процедури по суті в поєднанні з тестами заходів контролю за період, що настає, або (b) тільки додаткові процедури по суті, якщо аудитор визначає, що цього буде достатньо, які надають обґрунтовану основу для поширення аудиторських звітів на період з проміжної дати до кінця періоду (пар. A54–A57) (МСА 330, п. 21, 22).

30.	Тест оцінки ризику контролю	Повідомлена інформація може включати такі питання: • як аудитор планує розглядати значні ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки; • як аудитор планує розглядати ділянки з більш високими оціненими ризиками суттєвого викривлення; • підхід аудитора до внутрішнього контролю, що має відношення до аудиту; • застосування концепції суттєвості в контексті аудиту; • характер та обсяг спеціальних навичок або знань, потрібних для виконання запланованих аудиторських процедур або оцінки результатів аудиту, включаючи використання роботи експерта аудитора; • якщо застосовується МСА 701 – попередня точка зору аудитора щодо питань, які можуть бути сферами значної уваги аудитора під час аудиту, і тому можуть бути ключовими питаннями аудиту; • запланований аудитором підхід до розгляду індивідуальних звітів та розкриття інформації про будь-які значущі зміни в застосовній концептуальній основі фінансового звітування або в бізнес-середовищі, фінансовому стані чи діяльності суб'єкта господарювання (МСА 260, пар. A13). Під час виконання процедур оцінювання ризиків та відповідних дій для отримання розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, включаючи внутрішній контроль суб'єкта господарювання, згідно з вимогами МСА 315 (переглянутий), щоб забезпечити основу для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення в облікових оцінках, аудитор повинен отримати розуміння (пар. A12): (а) вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування щодо облікових оцінок, включаючи пов'язане розкриття інформації (пар. A13–A15); (б) того, як управлінський персонал ідентифікує операції, події та умови, які можуть привести до необхідності визнання облікових оцінок або розкриття інформації щодо них у фінансовій звітності. Отримуючи це розуміння, аудитор повинен зробити запити управлінському персоналу щодо змін в обставинах, які можуть призвести до необхідності нових або перегляду існуючих облікових оцінок (пар. A16–A21); (с) того, як управлінський персонал робить облікові оцінки, а також розуміння даних, на яких вони ґрунтуються, включаючи (пар. A22–A23): метод, у тому числі, де це прийнятно, модель, використану під час здійснення облікової оцінки (див. параграфи A24–A26); відповідні заходи контролю (пар. A27–A28); чи використовував управлінський персонал експерта (пар. A29–A30); припущення, які покладено в основу облікових оцінок (див. параграфи A31–A36); чи відбулася або мала відбутися зміна порівняно з попереднім періодом у методах здійснення облікових оцінок і, як що це так, то з яких причин (пар. A37); чи оцінив і, якщо це так, то як оцінив управлінський персонал вплив невизначеності облікового оцінювання (пар. A38) (МСА 540, п.8).
31.	Тест оцінки ризику шахрайства	Альтернативний підхід аудиторської компанії до створення РД, відповідальність за підготовку Робочого документа – за Керівником аудиторської Компанії / Ключовим партнером.
31.	Тест ризиків суттєвого викривлення	Незалежно від оцінених ризиків суттєвого викривлення аудитор повинен розробити й виконати процедури по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку рахунку та розкриття інформації (пар. A42–A47). Аудитор повинен розглянути, чи слід виконати процедури зовнішнього підтвердження як аудиторські процедури по суті (пар. A48 – A51). Якщо аудитор визначив, що оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень є значним, він повинен виконати процедури по суті, які конкретно відповідають на такий ризик. Якщо підхід до значного ризику складається тільки з процедур по суті, такі процедури мають містити тести деталей (пар. A53) (МСА 330, п.п.18-21).
32.	Запит про планування річної інвентаризації майна	Альтернативний підхід аудиторської компанії до створення РД, відповідальність за підготовку Робочого документа – Керівником аудиторської Компанії / Ключовим партнером.
33.	Оцінка ризику ВК	Аудитор повинен ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення: (а) на рівні фінансової звітності (пар. A122–A125); (б) на рівні тверджень для класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації (пар. A126–A131) для того, щоб створити основу для розробки й виконання подальших аудиторських процедур. З цією метою аудитор повинен: (а) ідентифікувати ризики у процесі отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи доречні заходи контролю, які стосуються ризиків, і через

		аналіз класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації у фінансовій звітності (включаючи кількісні або якісні аспекти таких розкриттів) (пар. A132–A136); (b) оцінити ідентифіковані ризики та встановити, чи мають вони більш всеохоплюючий вплив на фінансову звітність у цілому, ніж окремо, і чи впливають вони потенційно на багато тверджень; (c) ув'язати ідентифіковані ризики із тим, що може бути не так на рівні тверджень, ураховуючи відповідні заходи контролю, які аудитор планує тестувати (пар. A137–A139); (d) розглянути ймовірність викривлення, включаючи можливість численних викривлень, і встановити, чи може потенційне викривлення призвести до суттєвого викривлення (пар. A140). У межах оцінки ризиків згідно з процедурою, описаною у параграфі 25, аудитор повинен встановити, чи є будь-які з ідентифікованих ризиків, за судженням аудитора, значними. При здійсненні такого судження аудитор повинен виключити вплив ідентифікованих заходів контролю, що стосуються такого ризику. При здійсненні судження щодо того, які ризики є значними, аудитор повинен проаналізувати щонайменше таке: (a) чи є ризик ризиком шахрайства; (b) чи пов'язаний ризик із нещодавніми значними економічними, обліковими та іншими обставинами і, відтак, потребує особливої уваги; (c) складність операцій; (d) чи має такий ризик відношення до значних операцій із пов'язаними сторонами; (e) рівень суб'єктивності при здійсненні оцінки фінансової інформації, що стосується ризику, особливо таких оцінок, які пов'язані з високим рівнем невизначеності оцінки; та (f) чи включає ризик значні операції, що виходять за межі звичайної господарської діяльності суб'єкта господарювання або іншим чином є незвичайними (пар. A141–A145). Якщо аудитор установив, що існує значний ризик, він повинен отримати розуміння заходів контролю суб'єкта господарювання, включаючи заходи контролю, доречні для такого ризику (пар. A146–A148) (МСА 315, п.25-28).
34.	Аналітичні процедури Звіту попереднього аудитора	У разі, якщо фінансова звітність за попередній період підлягала аудиту попереднім аудитором, і законодавством або нормативним актом аудитором не забороняється робити посилання на звіт попереднього аудитора щодо відповідних показників, і аудитор вирішує зробити таке посилання, він повинен зазначити у параграфі «Інші питання» Звіту аудитора: (a) що аудит фінансової звітності за попередній період був проведений попереднім аудитором; тип думки, висловленої попереднім аудитором, та, якщо: (b) думка була модифікована, причини цього, (c) дату звіту попереднього аудитора (пар. A7) (МСА 710, п.15). У разі, якщо раніше оприлюднений звіт аудитора за попередній період містив думку із застереженням, відмову від висловлення думки або негативну думку і питання, що призвело до модифікації, не вирішене, аудитор повинен модифікувати думку аудитора щодо фінансової звітності за поточний період. У параграфі звіту аудитора, в якому йдеться про основу для модифікації, аудитор повинен або: (a) зробити посилання як на показники поточного періоду, так і на відповідні показники при описі питання, що призвело до внесення модифікації, якщо вплив або можливий вплив цього питання на показники поточного періоду є суттєвим; або (b) в інших випадках надати пояснення, що аудиторська думка була модифікована у зв'язку із впливом або можливим впливом невирішеного питання на порівнянність показників поточного періоду та відповідних показників (пар. A3–A5). У разі, якщо аудитор отримує аудиторські докази, що свідчать проте, що існує суттєве викривлення у фінансовій звітності попереднього періоду, щодо якої раніше була висловлена немодифікована думка, та відповідні показники не були у належний спосіб виправлені або відповідне розкриття інформації не було зроблене, аудитор повинен висловити думку із застереженням або негативну думку в звіті аудитора щодо фінансової звітності за поточний період, модифіковану щодо відповідних показників, які входять до неї (пар. A6) (МСА 710, п.п.11,12).
35.	Протокол обговорення групою на етапі планування	Обговорення можуть включати такі питання, як: обмін думками між членами аудиторської команди із завдання про те, за яких обставин та на якому етапі, на їх думку, фінансова звітність суб'єкта господарювання (включаючи окремі звіти та розкриття) може бути вразливою щодо суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, в який спосіб управлінський персонал міг здійснити , приховати шахрайство та як можна незаконно привласнити активи суб'єкта господарювання;

		- розгляд обставин, які можуть свідчити про управління доходами, або практики, яких може дотримуватися управлінський персонал, щоб управляти доходами, що можуть призводити до шахрайства під час фінансового звітування; - розгляд ризику того, що управлінський персонал може спробувати подати розкриття у спосіб, який ускладнить правильне розуміння розкритого питання; - розгляд участі управлінського персоналу в нагляді за працівниками, які мають доступ до грошових коштів або інших активів, доступних для незаконного привласнення; - розгляд будь-яких незвичайних або непояснених змін у поведінці або способі життя управлінського персоналу чи працівників, які привернули увагу команди із завдання; - особливе значення підтримання належної спрямованості думок протягом усього аудиту щодо можливості суттєвого викривлення внаслідок шахрайства; - розгляд типів обставин, які, якщо виявлені, можуть свідчити про можливість шахрайства; - розгляд того, як елемент непередбачуваності можна застосувати у характері, часі та обсязі аудиторських процедур, які слід виконати; розгляд аудиторських процедур, які можуть бути обрані у відповідь на вразливість фінансової звітності суб'єкта господарювання до суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, та того, чи є певні типи аудиторських процедур більш ефективними, ніж інші; - розгляд будь-яких тверджень про шахрайство, які привернули увагу аудитора; - розгляд ризику нехтування контролем управлінським персоналом (МСА 240, пар. A11).
36.	Тест системи внутрішнього контролю	Ризики суттєвого викривлення можуть існувати на двох рівнях: на загальному рівні фінансової звітності; на рівні тверджень стосовно класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації. Ризики суттєвого викривлення на загальному рівні фінансової звітності означають ризики суттєвого викривлення, які пов'язані в основному з фінансовою звітністю у цілому та потенційно впливають на багато тверджень. Ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень складаються з двох компонентів: невід'ємного ризику та ризику контролю (невід'ємний ризик та ризик контролю є ризиками суб'єкта господарювання (МСА 200, пар.36 – 39). Процедури оцінки ризиків мають включати таке: подання запитів до управлінського персоналу та інших працівників суб'єкта господарювання, які, на думку аудитора, можуть мати інформацію, яка, ймовірно, може допомогти при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки (див. параграф A6–A13); аналітичні процедури (пар. A14–A17); спостереження та інспектування (пар. A18) (МСА 315, п. 6).
37.	Запит щодо оціночних зобов'язань та умовних активів	Альтернативний підхід аудиторської компанії до створення РД, відповідальність за підготовку Робочого документа – за Керівником аудиторської Компанії / Ключовим партнером.
38.	Суттєвість	Концептуальні основи фінансового звітування і можуть розглядати суттєвість, використовуючи різну термінологію, зазвичай у них йдеться про те, що: - викривлення, включаючи пропуски, вважаються суттєвими, якщо обґрунтовано очікується, що вони, окремо або в сукупності, можуть вплинути на економічні рішення користувачів, які приймаються на основі фінансової звітності; - судження щодо суттєвості здійснюються з урахуванням супутніх обставин і залежать від розміру або характеру викривлення, або їх поєднання; - викривлення, включаючи пропуски, вважаються суттєвими, якщо обґрунтовано очікується, що вони, окремо або в сукупності, можуть вплинути на економічні рішення користувачів, які приймаються на основі фінансової звітності; - судження щодо суттєвості здійснюються з урахуванням супутніх обставин і залежать від розміру або характеру викривлення, або їх поєднання; - судження щодо питань, які є суттєвими для користувачів фінансової звітності, здійснюються на основі розуміння загальних потреб у фінансовій інформації користувачів як групи. Можливий вплив викривлень на окремих користувачів, потреби яких можуть значно відрізнятися, не розглядається (МСА 320, п.2). При плануванні аудиту аудитор застосовує судження щодо викривлень, що будуть вважатися суттєвими. Такі судження є основою для: - визначення характеру, часу та обсягу процедур оцінювання ризиків; - ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення; та - визначення характеру, часу та обсягу подальших аудиторських процедур. Суттєвість, визначена при плануванні аудиту, не обов'язково встановлює суму, нижчу від

		якої не виправлені викривлення, окремо або в сукупності, будуть завжди вважатися несуттєвими. Обставини, пов'язані з деякими викривленнями, можуть змусити аудитора визнати їх суттєвими, навіть якщо вони нижчі від рівня суттєвості. Розробка аудиторських процедур для виявлення викривлень, які вважатимуться суттєвими виключно внаслідок свого характеру, не є виправданою з практичного погляду (МСА 320, п.5). Аудитор повинен включити до аудиторської документації такі суми, а також чинники, використані для їх визначення: суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому (пар.10); якщо це застосовано, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації (пар. 10); суттєвість для виконання аудиторських процедур (пар. 11); інформацію щодо будь-яких переглядів ((а)–(с)) під час виконання аудиту (пар.12–13) (МСА 320, п.14).
39.	Коефіцієнти економічного аналізу. Аналітичні процедури	Під час розробки та виконання аналітичних процедур по суті або окремо, або разом із детальними тестами як процедурами по суті відповідно до вимог МСА 330 аудитор повинен (пар. А4–А5): (а) визначити придатність конкретних аналітичних процедур по суті для таких тверджень із урахуванням оцінених ризиків суттєвого викривлення, а також тестів деталей, якщо такі є, для цих тверджень (пар. А6–А11); (б) оцінити надійність даних, на які спирається аудитор під час попереднього розрахунку відображених сум або коефіцієнтів, беручи до уваги джерело, порівнянність, характер і відповідність доступної інформації, та заходи внутрішнього контролю за підготовкою фінансової звітності (пар. А12–А14); (с) здійснити попередні розрахунки відображених сум і коефіцієнтів та оцінити те, чи є вони досить точними для ідентифікації викривлення, яке окремо або разом з іншими викривленнями може призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності (див. параграф А15); (d) визначити обсяг будь-якої розбіжності відображених сум з очікуваними значеннями, яка є прийнятною і не потребує подальшого розгляду відповідно до вимог параграфа 7 (пар. А16). (МСА 520, п.5)
40.	Концептуальна основа достовірного подання	«концептуальна основа достовірного подання (fair presentation framework)» вживається для зазначення концептуальної основи фінансового звітування, яка потребує відповідності вимогам концептуальної основи: підтверджує, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може бути потрібно надати розкриття інформації (крім тієї, яку безпосередньо вимагає концептуальна основа); прямо підтверджує, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу може бути потрібно відхилитися від якоїсь вимоги концептуальної основи (МСА 200, п.13).

Таблиця Д.3

Узагальнення аудиторських процедур на етапі виконання

№ з\п	Суть питання	Регуляторні питання МСА, які визначають мету аудиторських процедур, формують висновки в Робочому документі
1	2	
1.	Перелік пунктів тестування засоби контролю	Аудитор повинен розробити та виконати тести заходів контролю для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо ефективності функціонування доречних заходів контролю, якщо: (а) оцінка аудитором ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень охоплює очікування того, що заходи контролю функціонують ефективно , (б) тільки процедури по суті не можуть надати прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі на рівні тверджень (пар. А20–А24). Під час розробки та виконання тестів заходів контролю аудитор повинен отримати тим більш переконливі аудиторські докази, чим більше він покладається на ефективність заходів контролю (пар. А25). Під час розробки та виконання тестів заходів контролю аудитор повинен: (а) виконати інші аудиторські процедури у поєднанні із запитами, щоб отримати аудиторські докази щодо ефективності функціонування заходів контролю, включаючи: (і) як застосовувалися заходи контролю у доречні періоди часу протягом періоду, що перевіряється; (ii) послідовність їх застосування; (iii) хто або за допомогою яких способів їх застосовували (пар. А26–А29); (б) визначити, чи залежать заходи контролю, що підлягають тестуванню, від інших заходів контролю (непрямі заходи контролю) і, якщо це так, чи потрібно отримати

		аудиторські докази, які підтверджують ефективність функціонування таких непрямих заходів контролю (пар. A30–A31) (МСА 330, п.п.8-10.).
2.	Розуміння засобів контролю	Аудитор повинен отримати розуміння внутрішнього контролю, яке стосується аудиту, під час ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення. Здійснюючи такі оцінки ризиків, аудитор розглядає внутрішній контроль для того, щоб розробити аудиторські процедури, які є прийнятними за конкретних обставин, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю (МСА 265, п. 2). Аудитор повинен своєчасно повідомляти інформацію також управлінському персоналу належного рівня відповідальності (пар. A19, A27): у письмовій формі про значні недоліки внутрішнього контролю, яку аудитор повідомив або має намір повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо повідомлення інформації безпосередньо управлінському персоналу буде неприйнятним за конкретних обставин (пар. A14, A20–A21); про інші недоліки внутрішнього контролю, ідентифіковані під час аудиту, інформація про які не повідомлялась управлінському персоналу іншими сторонами та які, за професійним судженням аудитора, є досить важливими, щоб заслуговувати на увагу управлінського персоналу (пар. A22–A26) (МСА 265, п. 10)
3.	Оцінювання ефективності заходів контролю	У разі, якщо аудитор планує використовувати аудиторські докази щодо ефективності функціонування конкретних заходів контролю, він повинен підтвердити подальшу доречність цих доказів через отримання аудиторських доказів стосовно того, чи відбувалися значні зміни цих заходів контролю після попереднього аудиту. Аудитор повинен отримати такі докази, виконуючи запити у поєднанні із спостереженням або інспектуванням, щоб підтвердити розуміння цих конкретних заходів контролю, а також: (а) якщо були зміни, які впливають на подальшу доречність аудиторських доказів попереднього аудиту, аудитор повинен виконати тести заходів контролю під час поточного аудиту (пар. A36); (б) якщо таких змін не було, аудитор повинен виконати тести заходів контролю щонайменше один раз під час кожного третього аудиту та тести деяких заходів контролю під час кожного аудиту з тим, щоб уникнути можливості тестування всіх заходів контролю, яким аудитор планує довіряти, під час одного періоду аудиту, не виконуючи тести заходів контролю під час двох наступних періодів аудиту (МСА 265, п. 14–18, пар. A37–A39). Якщо аудитор планує довіряти заходам контролю певного ризику, який визначений аудитором як значний, він повинен виконати тести цих заходів контролю у поточному періоді. Під час оцінювання ефективності функціонування доречних заходів контролю аудитор повинен оцінити, чи свідчать викривлення, виявлені за допомогою процедур по суті, що заходи контролю не функціонують ефективно. Проте відсутність викривлень, виявлених процедурами по суті, не надає аудиторських доказів, що заходи контролю, пов'язані з твердженням, яке перевіряється, функціонують ефективно (МСА 330, пар. A40). Якщо виявлено відхилення від заходів контролю, яким аудитор планує довіряти, аудитор повинен робити конкретні запити для того, щоб зрозуміти ці питання та їх потенційні наслідки, а також визначити (МСА 330, пар. A41): (а) чи надають виконані тести заходів контролю прийнятну основу для довіри до таких заходів контролю; (б) чи необхідні додаткові тести заходів контролю; Незалежно від оцінених ризиків суттєвого викривлення аудитор повинен розробити й виконати <i>процедури по суті</i> для кожного суттєвого класу операцій, залишку рахунку та розкриття інформації (пар. A42–A47). Аудитор повинен розглянути, чи слід виконати <i>процедури зовнішнього підтвердження</i> як аудиторські процедури по суті (МСА 330, пар. A48–A51).
4.	Тест безперервності діяльності	Альтернативний підхід аудиторської компанії до створення РД, відповідальність за підготовку Робочого документа – за Керівником аудиторської Компанії/Ключовим партнером
5.	Альтернативні процедури по запасах	Інспектування означає вивчення записів або документів, внутрішніх чи зовнішніх, у паперовій, електронній або іншій формі, або фізичний огляд активу. Інспектування записів або документів надає аудиторські докази різних ступенів достовірності залежно від їхнього характеру або джерела отримання, а також у разі внутрішніх записів або документів – залежно від ефективності заходів контролю над їхнім формуванням. Прикладом інспектування, що використовується як тест заходів контролю, є інспектування записів для отримання доказів їхнього санкціонування (МСА 500, пар. A14) Зовнішнє підтвердження являє собою аудиторські докази, отримані аудитором у вигляді прямої письмової відповіді від третьої сторони (підтверджуюча сторона) у

		паперовій, електронній або іншій формі. Процедури зовнішнього підтвердження часто є доречними при розгляді тверджень, пов'язаних із певними залишками рахунків та їхніми елементами. Однак зовнішнє підтвердження не повинне обмежуватися виключно залишками рахунків (аудитор може затребувати підтвердження умов угод або операцій між суб'єктом господарювання і третіми сторонами). Запит на підтвердження може бути сформульовано так, щоб дізнатися, чи не вносилися будь-які зміни в угоду, і якщо вносилися – які конкретно. Процедури зовнішнього підтвердження також використовуються для отримання аудиторських доказів щодо відсутності певних умов, наприклад додаткових угод, які можуть впливати на визнання доходів (МСА 500, пар. А18).
6.	Аналітична процедура. Коефіцієнти економічного аналізу	Аналітичні процедури включають розгляд і порівняння фінансової інформації суб'єкта господарювання, наприклад: • порівняльною інформацією за попередні періоди; • очікуваними результатами суб'єкта господарювання, зокрема бюджетом або прогнозами чи попередніми розрахунками аудитора, наприклад оцінкою амортизації; • аналогічною інформацією для галузі, наприклад порівняння відношення продажів і дебіторської заборгованості суб'єкта господарювання із середніми показниками у цій галузі або в інших суб'єктів господарювання порівнянного розміру, що працюють у такій самій галузі. Аналітичні процедури включають також розгляд зв'язків: • між елементами фінансової інформації, які б, як очікується, відповідали передбачуваній картині, що ґрунтується на попередньому досвіді суб'єкта господарювання, наприклад відсотки валового прибутку; • між фінансовою та відповідною нефінансовою інформацією, наприклад витратами на заробітну плату та кількістю найманих працівників. Для виконання аналітичних процедур можуть використовуватися різні методи. Ці методи варіюються від виконання простих порівнянь до здійснення комплексного аналізу з використанням сучасних статистичних методів. Аналітичні процедури можна застосовувати до консолідованої фінансової звітності, компонентів і окремих елементів інформації. Аудиторськими процедурами по суті на рівні тверджень можуть бути тести деталей, аналітичні процедури по суті або те й інше разом. Рішення проте, які аудиторські процедури використовувати, в тому числі питання про доречність використання аналітичних процедур по суті, ґрунтується на професійному судженні аудитора щодо очікуваної ефективності та дієвості наявних аудиторських процедур для зменшення аудиторського ризику на рівні твердження до прийнятого низького рівня. Аудитор може звернутися із запитом до управлінського персоналу щодо наявності та достовірності інформації, необхідної для застосування аналітичних процедур по суті, і результатів будь-яких подібних аналітичних процедур, виконаних суб'єктом господарювання. Ефективним може виявитися використання аналітичних даних, підготовлених управлінським персоналом, за умови, що аудитор переконаний, що ці дані належно підготовлені (МСА 520, пар. А1 – А5). Під час розробки та виконання аналітичних процедур по суті або окремо, або разом із детальними тестами як процедурами по суті відповідно до вимог МСА 330 аудитор повинен (а) визначити придатність конкретних аналітичних процедур по суті для таких тверджень із урахуванням оцінених ризиків суттєвого викривлення, а також тестів деталей, якщо такі є, для цих тверджень (пар. А6–А11); (б) оцінити надійність даних, на які спирається аудитор під час попереднього розрахунку відображених сум або коефіцієнтів, беручи до уваги джерело, порівнянність, характер і відповідність доступної інформації, та заходи внутрішнього контролю за підготовкою фінансової звітності (пар. А12–А14); (с) здійснити попередні розрахунки відображених сум і коефіцієнтів та оцінити те, чи є вони досить точними для ідентифікації викривлення, яке окремо або разом з іншими викривленнями може призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності (пар. А15); (д) визначити обсяг будь-якої розбіжності відображених сум з очікуваними значеннями, яка є прийнятною і не потребує подальшого розгляду відповідно до вимог параграфа (пар. А16), МСА 520, п.5). Аналітичні процедури являють собою оцінку фінансової інформації через аналіз правдоподібних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними.
7.	Вивчення порядку реєстрації і проведення	Спостереження являє собою нагляд за процесом або процедурою, які виконують інші особи, наприклад спостереження аудитора за процесом інвентаризації, що здійснює персонал суб'єкта господарювання, або за виконанням заходів контролю. Спостереження надає аудиторські докази про виконання процесу або процедури, але обмежується тим

	інвентаризації	моментом часу, коли таке спостереження відбувається, а також тим, що сам факт спостереження може впливати на виконання процесу або процедури. Додаткові вказівки щодо спостереження за інвентаризацією наведено у МСА 501 (МСА 500, пар. A17)
8.	Суттєвість	Суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому (а також, якщо це застосовано, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків рахунків або розкриття інформації) може потребувати перегляду внаслідок змін в обставинах, що відбулися під час аудиту (наприклад, рішення ліквідувати більшу частину бізнесу суб'єкта господарювання), отримання нової інформації або змін у розумінні аудитором суб'єкта господарювання та його операцій внаслідок виконання подальших аудиторських процедур (МСА 320, п.14). Визначення аудитором рівня суттєвості відповідно до МСА 320 часто ґрунтується на оцінці фінансових результатах суб'єкта господарювання, оскільки фактичні фінансові результати можуть бути ще невідомими. Саме тому до оцінювання аудитором впливу невикорисованих викривлень може бути потрібно переглянути рівень суттєвості, визначений відповідно до МСА 320, на основі дійсних фінансових результатів. У МСА 320 пояснюється, що в процесі аудиту рівень суттєвості для фінансової звітності в цілому (та, якщо це необхідно, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків рахунків або розкриттів інформації) має переглядатися у випадку, якщо аудитор стає відомою інформація, яка б змусила його початково визначити інший рівень (суму) суттєвості. Це означає, що будь-який значний перегляд має бути зроблений ще до оцінювання аудитором впливу невикорисованих викривлень. Однак якщо переоцінка аудитором рівня суттєвості відповідно до МСА 320 (пар. 10 цього МСА) призводить до зменшення суми (або сум), необхідно переглянути характер, часта обсяг подальших аудиторських процедур для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі, на яких ґрунтуватиметься аудиторська думка. Кожне окреме викривлення суми розглядається для оцінки його впливу на відповідні класи операцій, залишки рахунків або розкриттів інформації, в тому числі чи не перевищено рівень суттєвості для конкретного класу операцій, залишків рахунків або розкриття (МСА 450, пар. A14 – 16). Визначення, чи є викривлення класифікації суттєвим, включає оцінку якісних показників, наприклад вплив викривлення класифікації на борг або інші контрактні зобов'язання, вплив на окремі рядки або проміжний підсумок чи вплив на основні коефіцієнти. Можуть існувати обставини, за яких аудитор дійде висновку, що викривлення класифікації не є суттєвим у контексті фінансових звітів у цілому, хоча воно й може перевищувати рівень або рівні суттєвості, прийняті при оцінці інших викривлень. Наприклад, неправильна класифікація статей балансу може не вважатися суттєвою в контексті фінансової звітності в цілому, якщо сума неправильної класифікації незначна порівняно з розміром відповідних статей балансу, не впливає на звіт про фінансові результати або основні коефіцієнти. Обставини деяких викривлень можуть змусити аудитора оцінити їх як суттєві окремо або разом з іншими викривленнями, акумульованими під час аудиту, навіть якщо вони й нижчі від рівня суттєвості для фінансової звітності в цілому. Обставини, що можуть вплинути на оцінку, включають ступінь, до якого викривлення: Виявлення кількох несуттєвих викривлень для такого самого залишку рахунків або класу операцій може вимагати від аудитора переоцінки ризиків суттєвого викривлення для цього самого залишку рахунків або класу операцій. • впливає на дотримання вимог законодавства; • впливає на дотримання боргових або інших контрактних умов; • стосується неправильного вибору або застосування облікової політики, що не має суттєвого впливу на фінансову звітність поточного періоду, проте, вірогідно, матиме суттєвий вплив на фінансову звітність майбутніх періодів; • маскують зміни в доходах або інші тенденції, особливо в контексті загальної економічної ситуації або ситуації в галузі; • впливає на коефіцієнти, які використовуються для оцінки фінансового стану, результати діяльності або рух грошових коштів суб'єкта господарювання; • впливає на інформацію щодо сегментів, яка надається у фінансовій звітності (наприклад, значущість питання для сегмента або іншої частини бізнесу суб'єкта господарювання, які було виявлено як такі, що відіграють значну роль у роботі або прибутковості суб'єкта господарювання); • має наслідком підвищення компенсацій управлінському персоналу, наприклад, забезпечуючи дотримання вимог про виплату винагород, премій або інших заохочень; • є значним для розуміння аудитором минулого повідомлення користувачів, наприклад щодо прогнозованої прибутковості;

		• стосується статей, де задіяні конкретні сторони (наприклад, якщо зовнішні сторони в операціях мають родинні зв'язки з представниками управлінського персоналу); • є пропуском інформації, яка конкретно не вимагається застосовною концептуальною основою фінансового звітування, але яка, на думку аудитора, є важливою для розуміння користувачем фінансового стану, фінансових результатів або потоків грошових коштів суб'єкта господарювання; • впливає на іншу інформацію, яку включено в річний звіт суб'єкта господарювання (наприклад, інформацію, яка наводиться в «Обговоренні та аналізі управлінського персоналу» або «Огляді операційних та фінансових показників»), і, як очікується, можуть вплинути на економічні рішення користувачів фінансовою звітністю. МСА 720 (переглянутий) стосується відповідальності аудитора щодо іншої інформації (МСА 450, пар. A20,21).
9.	Висновок щодо оцінки безперервності діяльності	Альтернативний підхід аудиторської компанії до створення РД, відповідальність за підготовку Робочого документа – за ключовим партнером
10.	Зовнішнє підтвердження дебіторської та кредиторської заборгованості	заходи контролю дебіторської заборгованості мають поєднувати автоматизований та ручний заходи контролю, призначені для спільного попередження або виявлення й виправлення викривлень залишку рахунку. Недолік внутрішнього контролю сам по собі може не бути досить важливим для того, щоб становити значний недолік. Проте поєднання недоліків, які впливають на один і той самий залишок рахунку, одне й те саме розкриття інформації, відповідне твердження або компонент системи внутрішнього контролю, може збільшити ризики викривлення настільки, що призводить до значного недоліку (МСА 265, пар. 8). Якщо аудитор доходить висновку, що відмова управлінського персоналу в дозволі аудитору надіслати звернення щодо підтвердження є необґрунтованою, або якщо аудитор не може отримати доречні та надійні аудиторські докази за допомогою альтернативних аудиторських процедур, аудитор повинен звернутися до тих, кого наділено найвищими повноваженнями відповідно до МСА 260 (переглянутий)¹². Аудитор також повинен визначити вплив цього на аудит та думку аудитора відповідно до вимог МСА 705 (переглянутий) (МСА 505, п. 9). Якщо аудитор визначає чинники, які викликають сумніви щодо надійності відповіді на звернення щодо підтвердження, аудитор повинен отримати подальші аудиторські докази для усунення таких сумнівів (див. параграфи A11–A16). Якщо аудитор визначає, що відповідь на звернення щодо підтвердження не є надійною, аудитор повинен оцінити вплив цього на оцінку відповідних ризиків суттєвого викривлення, включаючи ризик шахрайства, і на відповідні характер, час та обсяг інших аудиторських процедур (пар. A17). (МСА 505, п.10,11). аудитор не повинен використовувати звернення щодо негативного підтвердження як єдину аудиторську процедуру по суті для дій у відповідь на оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні твердження, крім випадків, якщо існують усі наведені нижче умови (див. параграф A23): (а) аудитор оцінив ризик суттєвого викривлення як низький і отримав прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо операційної ефективності заходів контролю, що є доречними для такого твердження; (b) сукупність елементів, на які поширюються процедури негативного підтвердження, включає велику кількість невеликих, однорідних залишків рахунків, операцій або умов; (c) очікується дуже низький рівень неузгодженостей; (d) аудитору невідомо про обставини або умови, що змушуватимуть одержувачів звернень щодо негативного підтвердження не відповідати на такі звернення (МСА 505, п.15). Якщо сторона, що надає підтвердження, використовує третю сторону для координації й надання відповідей на звернення щодо підтвердження, аудитор може виконати процедури у відповідь на ризики того, що: (а) відповідь може бути не з належного джерела; (b) респондент може не мати повноважень і надання відповіді; та (c) цілісність каналів передачі може бути поставлена під загрозу (МСА 505, пар. A13).
11.	Виявлення значних	Для виявлених значних операцій з пов'язаними сторонами, які виходять за межі звичайного перебігу господарської діяльності суб'єкта господарювання, аудитор повинен:

	операцій з пов'язаним і сторонами	(а) інспектувати відповідні контракти або угоди (якщо такі є) та оцінити: чи вказує економічне обґрунтування (або його відсутність) операцій на те, що вони могли б бути здійснені для шахрайства під час фінансового звітування або приховування незаконного привласнення активів (пар. А38–А39); узгодженість умов операцій з поясненнями управлінського персоналу; чи в належний спосіб операції відображено в обліку і розкрито інформацію відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування; (б) отримати аудиторські докази того, що операції були належно санкціоновано та схвалено (пар. А40–А41). Якщо у фінансовій звітності управлінський персонал стверджує, що операція з пов'язаною стороною проводилася на таких самих умовах, що й операція з непов'язаною стороною (за ринковою угодою), аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі такого твердження (пар. А42–А45) (МСА 550, п.п.22,23).
12.	Огляд подій після звітної дати	Альтернативний підхід аудиторської компанії до створення РД, відповідальність за підготовку Робочого документа – за ключовим партнером
13.	Оцінка і результати виконання аналітичної процедури	Аудитор повинен прийняти рішення, чи отримано прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі. Під час формулювання думки він повинен розглядати всі доречні аудиторські докази незалежно від того, чи підтверджують вони твердження у фінансовій звітності або суперечать ним (пар. А62). Якщо аудитор не отримав прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі стосовно будь-якого суттєвого твердження у фінансовій звітності, він повинен намагатися отримати подальші аудиторські докази (МСА 330, п.27,26). Деяку частину аудиторських доказів отримують через виконання аудиторських процедур, спрямованих на тестування бухгалтерських записів, наприклад за допомогою аналізу та перевірки, повторного проведення процедур, що застосовувалися під час складання й подання фінансової звітності, а також звірки пов'язаних типів та застосування однієї й тієї самої інформації. За допомогою таких процедур аудитор може визначити, чи бухгалтерські записи внутрішньо послідовні та чи узгоджуються вони із фінансовою звітністю. Більший рівень впевненості можна, як правило, отримати із узгоджених аудиторських доказів, які отримано з різних джерел або які мають різний характер, а не з окремо розглянутих частин аудиторських доказів. Наприклад, підтвердна інформація, отримана з джерела, яке не залежить від суб'єкта господарювання, може збільшити впевненість аудитора, що ґрунтується на аудиторських доказах, отриманих ним від самого суб'єкта господарювання (зокрема, доказах, що існують в бухгалтерських записах, протоколах зборів або запевненнях управлінського персоналу) (МСА 500, пар. А7, А8).
14.	Протокол обговорення групою на етапі виконання	Повідомлення інформації про результати аудиту може включати запит додаткової інформації у тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щоб доповнити отримані аудиторські докази (МСА 260, пар А 16, 17). 16. Аудитор повинен повідомляти таку інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями (пар. А17–А18): (а) свою точку зору щодо значущих якісних аспектів облікових практик суб'єкта господарювання, включаючи облікові політики, облікові оцінки та розкриття інформації у фінансовій звітності. Там, де це застосовано, аудитор повинен пояснити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, чому він вважає, що певна облікова практика, яка є прийнятною відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, не є найбільш прийнятною для конкретних обставин суб'єкта господарювання (пар. А19–А20); (б) про значні труднощі, якщо вони мали місце, які виникли під час аудиту (див. параграф А21); (с) за винятком випадків, коли всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання: (і) значущі питання, що виникли під час аудиту та обговорювалися з управлінським персоналом або повідомлялись управлінському персоналу (див. параграф А22); (іі) про письмові запевнення, щодо яких аудитор здійснив запит; (d) обставини, які впливають на форму та зміст звіту аудитора, за наявності (див. параграф А23–А25); (е) будь-які інші значущі питання, що виникли під час аудиту та за професійним судженням аудитора стосуються нагляду за процесом фінансового звітування (див. параграф А26–А28). Незалежність аудитора

	17. У випадку суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, аудитор повинен повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, таку інформацію: (а) що команда із завдання та інші працівники фірми, де це прийнятно, фірма дотримуються відповідних етичних вимог до незалежності; та (і) всі стосунки та інші питання між фірмою, мережевими фірмами і суб'єктом господарювання, які, за професійним судженням аудитора, можна обґрунтовано вважати такими, що впливають на незалежність. Це буде включати загальні гонорари, нараховані протягом періоду, охопленого фінансовою звітністю, за аудиторські та неаудиторські послуги, які надали фірма чи мережеві фірми суб'єкту господарювання і компонентам, що їх контролює суб'єкт господарювання. Ці гонорари слід розподілити на категорії, щоб допомогти тим, кого наділено найвищими повноваженнями, оцінити вплив послуг на незалежність аудитора; та (іі) відповідні застережні заходи, яких було вжито для усунення ідентифікованих загроз незалежності чи зменшення їх до прийнятного рівня (пар. А29–А32 (МСА 260, п.16,17). Повідомлення інформації про значні ризики, ідентифіковані аудитором, є особливо доречним для визначення аудитором питань, які потребують значної уваги і тому можуть бути ключовими питаннями аудиту (МСА 260, пар А 18). Значущі питання, які обговорюються з управлінським персоналом або підлягають узгодженню з управлінським персоналом, можуть включати такі питання, як: • значущі події або операції, які відбулися протягом року; • вплив на суб'єкт господарювання бізнес-середовища, бізнес-плани та стратегії, що можуть впливати на ризики суттєвого викривлення; • консультації управлінського персоналу з іншими бухгалтерами стосовно питань бухгалтерського обліку чи аудиту; • обговорення або листування в зв'язку з першим або повторним призначенням аудитора стосовно облікових практик, застосування стандартів аудиту або гонорарів за аудит чи інші послуги; • значущі питання, за якими були розбіжності з управлінським персоналом, за винятком відмінностей у думках через неповні факти чи попередню інформацію, які пізніше були врегульовані аудитором шляхом одержання додаткових доречних фактів чи інформації (МСА 260, А22). Аудитор повинен включити до аудиторської документації таке: (а) обговорення з членами команди із завдання, якщо це вимагається параграфом 10, та прийняті суттєві рішення; (b) основні елементи розуміння, отримані стосовно кожного аспекту діяльності суб'єкта господарювання та його середовища, які зазначені в параграфі 11, і кожного компонента внутрішнього контролю із зазначених у параграфах 14–24; джерела інформації, з яких було отримано розуміння, та виконані процедури оцінки ризиків; (с) ідентифіковані й оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень згідно з пар. 25; (d) ідентифіковані ризики і пов'язані заходи контролю, про які аудитор отримав розуміння в результаті виконання вимог параграфів 27–30 (пар. А153–А15 (МСА 315, п. 32). Аудитор повинен включати до складу аудиторської документації (після обговорення): (а) загальні дії у відповідь для вирішення проблеми оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності, характер, час та обсяг виконаних додаткових аудиторських процедур; (b) зв'язок цих процедур з оціненими ризиками на рівні тверджень; (с) результати аудиторських процедур, включаючи звіти, якщо інакше вони не є зрозумілими (МСА 330, п. 28. пар. А63). Аудитор повинен оцінити, чи надають результати процедур зовнішнього підтвердження доречні та надійні аудиторські докази або чи потрібні подальші аудиторські докази (пар. А24–А25) (МСА 505, п.16). Аудитор повинен оцінити: результати вибірки (пар. А21–А22); чи надало використання аудиторської вибірки достатні підстави для висновків щодо генеральної сукупності, яка пройшла тестування (пар. А23) (МСА 530,п.15). Аудитор повинен включати до аудиторської документації: (а) основу для висновків аудитора щодо обґрунтованості облікових оцінок та розкриття інформації про них, що призводить до значних ризиків; (b) ознаки можливої упередженості управлінського персоналу за їх наявності (пар. А128) (МСА 540, п. 23).
--	---

15.	Аналіз приміток	Альтернативний підхід аудиторської компанії до створення РД , відповідальність за підготовку Робочого документа – за ключовим партнером
16.	Вибірка	Розробляючи аудиторську вибірку, аудитор повинен враховувати мету аудиторської процедури та характеристики генеральної сукупності, з якої буде здійснюватися вибірка (пар. А4–А9). Аудитор повинен визначити розмір вибірки, достатній для зменшення ризик у вибірки до прийнятно низького рівня (пар. А10–А11). Аудитор повинен відібрати статті для вибірки у такий спосіб, щоб кожен елемент вибірки мав шанс бути відібраним (пар. А12–А13). Аудитор повинен виконати аудиторські процедури відповідно до мети аудиту щодо кожного відібраного елемента. Якщо аудиторську процедуру неможливо виконати щодо обраного в процесі вибірки елемента, аудитор повинен виконати цю процедуру щодо іншого елемента пар. А14). Якщо аудитор не може застосувати заплановані аудиторські процедури або прийнятні альтернативні процедури до відібраного елемента, він повинен розглядати цю статтю як таку, що містить відхилення від установленого заходу контролю (у разі тестів контролю) або викривлення (у разі тесту деталей) (пар. А15–А16) (МСА 530, п. 6–11). Аудитор повинен розглянути характер та причину будь-яких ідентифікованих відхилень і викривлень та оцінити їх можливий вплив на мету аудиторської процедури й інші сфери аудиту (пар. А17). У дуже рідкісних випадках, якщо аудитор вважає, що викривлення або відхилення, знайдені у вибірці, є аномалією, він повинен отримати високий рівень впевненості у тому, що це викривлення або відхилення не є репрезентативним для всієї генеральної сукупності. Аудитор повинен отримати цей рівень впевненості через виконання додаткових аудиторських процедур для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі, що викривлення або відхилення не впливають на іншу частину генеральної сукупності (МСА 530, з.п. 12–13). Обсяг вибірки можна визначити через використання статистичної формули або професійного судження. Основними методами відбору елементів вибірки є випадковий відбір, систематичний відбір та відбір наздогад. Кожен із цих методів розглядається в Додатку 4 МСА 530. Від аудитора вимагається спроектувати викривлення на генеральну сукупність для отримання широкої картини масштабу викривлення, проте такої проекції може виявитися недостатньо для визначення суми, яка має бути записана. Якщо було визначено, що викривлення є аномалією, її можна не враховувати при проекції викривлень на генеральну сукупність. Однак вплив будь-якого такого викривлення, якщо його не виправлено, слід враховувати разом із проекцією неаномальних викривлень. Для тестів заходів контролю не потрібна явна проекція відхилень, оскільки норма відхилення вибірки є також прогноною нормою відхилення для генеральної сукупності у цілому. Від аудитора вимагається спроектувати викривлення на генеральну сукупність для отримання широкої картини масштабу викривлення, проте такої проекції може виявитися недостатньо для визначення суми, яка має бути записана (МСА 530, п.18-20). Для тестів деталей аудитор повинен спроектувати викривлення, виявлені у вибірці, на генеральну сукупність (пар. А18–А20) (МСА 530, п.14).
17.	Дії у відповідь на ризики суттєвого викривлення	На основі оцінених ризиків суттєвого викривлення аудитор повинен визначити (пар. А52): (а) чи управлінський персонал належно застосував вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування, що стосуються облікової оцінки (пар. А53–А56); (б) чи були прийнятними та чи застосовувалися послідовно методи здійснення облікових оцінок, а також чи є прийнятними за конкретних обставин зміни, якщо вони були, в облікових оцінках або у методі їх здійснення порівняно з попереднім періодом (пар.А57–А58). Як дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення відповідно до вимог МСА 3306 аудитор повинен вжити один або кілька з наведених нижче заходів з огляду на характер облікової оцінки (пар. А59–А61): (а) визначити, чи надають події, що відбуваються до дати аудиторського звіту, аудиторські докази щодо облікової оцінки (пар. А62–А67); (б) виконати тести того, як управлінський персонал здійснював облікову оцінку, а також даних, на яких вона ґрунтується. При цьому аудитор повинен оцінити (пар. А68–А70): (і) чи є прийнятним за конкретних обставин застосований метод вимірювання (пар. А71–А76);

		(ii) чи є обґрунтованими припущення, використані управлінським персоналом з огляду на цілі вимірювання в застосовній концептуальній основі фінансового звітування (пар. А77–А83); (с) виконати тести ефективності функціонування заходів контролю за здійсненням облікової оцінки управлінським персоналом, а також відповідні процедури по суті (пар. А84–А86); (d) розробити точкову оцінку чи діапазон для оцінювання точкової оцінки управлінського персоналу. З цією метою (пар. А87–А91): (і) якщо аудитор використовує припущення або методи, які відрізняються від тих, що використовує управлінський персонал, він повинен отримати розуміння припущень або методів управлінського персоналу, достатнє для того, щоб визначити, що точкова оцінка аудитора чи діапазон аудитора враховують відповідні змінні, а також щоб оцінити будь-які значущі відмінності від точкової оцінки управлінського персоналу (пар. А92); (ii) якщо аудитор доходить висновку, що доцільним є використання діапазону, він повинен звужувати діапазон, ґрунтуючись на наявних аудиторських доказах, поки всі результати в межах діапазону не вважатимуться обґрунтованими (пар. А93–А95). Під час визначення питань, ідентифікованих у параграфі 12, або під час виконання дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення відповідно до параграфа 13 аудитор повинен розглянути, чи потрібні особливі навички або знання стосовно одного або кількох аспектів облікових оцінок для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів (МСА 540, п. 12–14). МСА 600 містить конкретні питання, про які аудитори групи мають повідомляти інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями⁵. Якщо суб'єкт господарювання є компонентом групи, відповідна особа (особи), яким аудитор компонента повідомляє інформацію, залежить від умов завдання та питання, інформацію про яке слід повідомляти. У деяких випадках кілька компонентів можуть займатись одним і тим самим бізнесом у межах однієї й тієї самої системи внутрішнього контролю та використовувати одні й ті самі облікові практики. Якщо ті, кого наділено найвищими повноваженнями цих компонентів, є одними й тими самими (наприклад, спільна рада директорів), дублювання можна уникнути за допомогою одночасного розгляду цих компонентів з метою повідомлення інформації (МСА 260, пар. А4).
--	--	---

Таблиця Д.4

Узагальнення аудиторських процедур на етапі завершення

№ з\п	Суть питання	Регуляторні питання МСА, які визначають мету аудиторських процедур, формують висновки в Робочому документі
1	2	3
1.	Анкета по результатах завершення завдання	Альтернативний підхід аудиторської компанії до створення РД, відповідальність за підготовку Робочого документа – за ключовим партнером.
2.	Звіт контролера з якості	Альтернативний підхід аудиторської компанії до створення РД, відповідальність за підготовку Робочого документа – за ключовим партнером
3.	Звіт про виконання плану перевірки	Значущі питання, які обговорюються з управлінським персоналом або підлягають узгодженню з управлінським персоналом, можуть включати такі питання, як: • значущі події або операції, які відбулися протягом року; • вплив на суб'єкт господарювання бізнес-середовища, бізнес-плани та стратегії, що можуть впливати на ризики суттєвого викривлення; • консультації управлінського персоналу з іншими бухгалтерами стосовно питань бухгалтерського обліку чи аудиту; • обговорення або листування в зв'язку з першим або повторним призначенням аудитора стосовно облікових практик, застосування стандартів аудиту або гонорарів за аудит чи інші послуги; • значущі питання, за якими були розбіжності з управлінським персоналом, за винятком відмінностей у думках через неповні факти чи попередню інформацію, які пізніше були врегульовані аудитором шляхом одержання додаткових доречних фактів чи інформації. Обставини, які впливають на форму та зміст звіту аудитора МСА 210 вимагає, щоб аудитор узгоджував умови завдання з аудиту з управлінським персоналом або тими, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо це прийнятно. Узгоджені умови завдання з аудиту обов'язково фіксуються

		в листі-угоді чи в письмовій угоді іншої прийнятої форми та серед іншого включають посилання на очікувану форму і зміст звіту аудитора. Як пояснюється в параграфі А9, якщо умови завдання з аудиту не узгоджені з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, аудитор може надати їм копію листа-угоди, щоб повідомити інформацію про питання, що стосуються до аудиту. Повідомлення інформації призначено для інформування тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про обставини, за яких форма та зміст звіту аудитора можуть відрізнятися від очікуваних або містити додаткову інформацію про виконаний аудит. Обставини, за яких від аудитора вимагається або він може вважати за потрібне включити додаткову інформацію в звіт аудитора відповідно до МСА і за яких вимагається повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, включають ситуації, якщо: • аудитор очікує модифікувати думку в звіті аудитора відповідно до МСА 705 (переглянутий); • суттєва невизначеність, пов'язана з безперервністю діяльності, описана в звіті відповідно до МСА 570 (переглянутий); • повідомлена інформація про ключові питання аудиту відповідно до МСА 701; • аудитор вважає за потрібне включити «Пояснювальний параграф» або параграф «Інші питання» відповідно до МСА 706 (переглянутого) або це вимагається від нього іншими МСА; • аудитор дійшов висновку, що існує не виправлене суттєве викривлення іншої інформації відповідно до МСА 720 (переглянутий) (МСА 260, п. 23, 24).
4.	Інформація, що підлягає повідомленню керівництву	Аудитор повинен письмово повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про значущі результати аудиту, якщо, за професійним судженням аудитора, усного повідомлення інформації буде недостатньо. Письмові повідомлення інформації не мають містити всі питання, які виникли під час аудиту (див. параграфи А46) (МСА 260, п.19) Повідомлення інформації про результати аудиту може включати запит додаткової інформації у тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щоб доповнити отримані аудиторські докази. Наприклад, аудитор може підтвердити, що ті, кого наділено найвищими повноваженнями, мають таке саме розуміння фактів та обставин, які стосуються конкретних операцій чи подій. Якщо застосовується МСА 701, повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, яка передбачена вимогами параграфа 16, а також повідомлення інформації про значні ризики, ідентифіковані аудитором, яка передбачена вимогами параграфа 15, є особливо доречним для визначення аудитором питань, які потребують значної уваги і тому можуть бути ключовими питаннями аудиту (МСА 260, пар.17,18).
5.	Контрольний перелік перевірки якості завдання	Альтернативний підхід аудиторської компанії до створення РД, відповідальність за підготовку Робочого документа – за ключовим партнером
6.	Лист_повідомлення щодо_висновку	МСА 705 визначає три типи модифікованих думок, а саме: думку із застереженням, негативну думку і відмову від висловлення думки. Рішення, яка модифікована думка є належною, залежить від: (а) характеру питання, що призвело до модифікації, тобто чи містить фінансова звітність суттєві викривлення, або в разі неможливості отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, чи може фінансова звітність містити суттєві викривлення; (б) судження аудитора щодо всеохоплюваності впливу або можливого впливу питання на фінансову звітність (МСА 705, пар.А1).
7.	Лист – пояснення щодо дотримання принципу безперервно діючого підприємства	Альтернативний підхід аудиторської компанії до створення РД, відповідальність за підготовку Робочого документа – за Керівником аудиторської Компанії / Ключовим партнером
8.	Чек лист обговорення результатів аудиту	У разі, якщо аудитор ідентифікував інформацію, що суперечить остаточному висновку аудитора щодо значущого питання, аудитор повинен задокументувати, як він вирішив проблему невідповідності (МСА 230, п.11, пар. А15). Аудитор повинен оцінити, чи двостороннє повідомлення інформації між аудитором та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, було достатнім

		виходячи з мети аудиту. Якщо воно не було достатнім, аудитор повинен оцінити вплив, якщо він є, на оцінку аудитором ризиків суттєвого викривлення і можливість отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, а також вжити необхідних заходів (див. параграфи А51–А53) (МСА 260, п. 22). У випадках, якщо питання, про які відповідно до цього МСА вимагається повідомляти інформацію, повідомляються в усній формі, аудитор повинен включити їх до аудиторської документації, зазначаючи коли й кому про них було повідомлено. Якщо інформація про питання повідомлялася в письмовій формі, аудитор повинен зберігати копію повідомлення як частину аудиторської документації (пар. А54) МСА 260, п. 22, 23). У випадку, якщо за виняткових обставин аудитор виконує нові чи додаткові аудиторські процедури або доходить нових висновків після дати аудиторського звіту, він повинен задокументувати (пар. А20): (а) обставини, що виникли; (б) виконані нові або додаткові аудиторські процедури, отримані аудиторські докази та висновки, яких дійшли, а також їхній вплив на аудиторський звіт; (с) коли і ким внесені остаточні зміни до аудиторської документації та коли й хто виконував їх огляд (МСА 230, п.13). Якщо аудитор вважає потрібним модифікувати існуючу або додати нову аудиторську документацію після завершення формування остаточного аудиторського файлу, він незалежно від характеру модифікацій або доповнень повинен задокументувати (МСА 230, пар. А24): (а) конкретні причини таких дій; (б) коли та ким вони були виконані й оглянуті
9.	Чек-лист: перевірка документації	До складу аудиторської документації аудитору не потрібно включати замінені проекти робочих документів та фінансової звітності, примітки, які відображають незавершену чи попередню думку, копії раніше складених документів, в яких були виправлені друкарські або інші помилки, та дублікати документів. Лише тільки усні пояснення аудитора, самі по собі не представляють собою достатнього підтвердження виконаної ним роботи або висновків, яких він дійшов, проте їх можна використовувати для роз'яснення чи уточнення інформації, що міститься в аудиторській документації (МСА 230, пар.А4).
10.	Чек-лист: перевірка Звіту аудитора на МСА 700	Якщо аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення іншої інформації, отриманої до дати звіту аудитора, а також що інша інформація не виправлена після повідомлення інформації про це тим, кого наділено найвищими повноваженнями, аудитор повинен вжити належних заходів, у тому числі (параграф А44): (а) розглянути вплив на звіт аудитора та повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про те, як аудитор планує розглядати в звіті аудитора це суттєве викривлення (параграф 22(е)(ii)); або (параграф А45) (б) відмовитися від завдання, якщо відмова можлива згідно із застосовним законодавчим або нормативним актом (параграфи А46–А47). Якщо аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення іншої інформації, отриманої після дати звіту аудитора, аудитор повинен: (а) якщо інша інформація виправлена, виконати процедури, які вимагаються за конкретних обставин; або (пар.А48) (б) якщо інша інформація не виправлена після повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, вжити належних заходів, враховуючи свої юридичні права та обов'язки, прагнучи належно довести не виправлене суттєве викривлення до відома користувачів, для яких складається звіт аудитора (параграфи А49–А50) (МСА720, пар. А18,19).
11.	Чек-лист: перевірка Звіту аудитора на відповідність ЗУ (Про аудит...)	Звіт аудитора повинен включати окремий розділ із заголовком «Інша інформація» або іншим прийнятним заголовком, якщо на дату звіту аудитора: (а) для аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, аудитор отримав або очікує отримати іншу інформацію; або (б) для аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання, який не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, аудитор отримав деяку або всю іншу інформацію (пар. А52). Якщо вимагається, щоб звіт аудитора містив розділ «Інша інформація» відповідно до параграфа 21, цей розділ повинен включати (пар.А53):

		(a) твердження про те, що управлінський персонал несе відповідальність за іншу інформацію; (b) зазначення іншої інформації; (i) іншої інформації, якщо така є, отриманої аудитором до дати звіту (c) твердження про те, що думка аудитора не поширюється на іншу інформацію та відповідно, що аудитор не висловлює (або не буде висловлювати) аудиторської думки чи робити висновок з будь-яким рівнем впевненості щодо іншої інформації; (d) опис відповідальності аудитора, яка стосується ознайомлення, розгляду та звітування щодо іншої інформації, як передбачено вимогами цього МСА; (e) якщо інша інформація отримана до дати звіту аудитора: (i) твердження про те, що аудиторне виявив фактів, які б необхідно було включити до звіту; (ii) твердження, в якому описане не виправлене суттєве викривлення іншої інформації, якщо аудитор дійшов висновку, що має місце не виправлене суттєве викривлення іншої інформації. Якщо аудитор висловлює думку із застереженням або негативну думку відповідно до МСА 705 (переглянутий), аудитор повинен розглянути вплив питання, яке призводить до модифікації думки, щодо твердження, яке вимагається згідно з параграфом 22(e) (пар. A54–A58).
12.	Оцінка аудиторських доказів	Відповідальний за перевірку контролю якості завдання повинен виконати об'єктивну оцінку значних суджень, висловлених командою із завдання при формулюванні аудиторського звіту аудитора. Ця оцінка має передбачати: (a) обговорення значущих питань з партнером із завдання; (b) огляд фінансової звітності та запропонованого звіту аудитора; (c) огляд відібраної аудиторської документації, яка стосується значних суджень, висловлених командою із завдання, та висновків, яких вона дійшла; (d) оцінку висновків, яких дійшли, при формулюванні звіту аудитора, та розгляд того, чи запропонований звіт аудитора є відповідним (див. параграфи A26–A28, A30–A32) МСА220, п.20). Важливим чинником у визначенні форми, змісту та обсягу аудиторської документації щодо значущих питань є ступінь професійного судження, здійсненого під час виконання роботи та оцінки результатів. Документація про зроблені професійні судження, де вони значущі, слугує для пояснення висновків аудитора та для підвищення якості судження. Такі питання є предметом особливого інтересу для осіб, які несуть відповідальність за огляд аудиторської документації, включаючи тих, хто проводить подальші аудити під час огляду питань, що мають постійну значущість (наприклад, під час виконання ретроспективного огляду облікових оцінок) (МСА 230, п.9).
13.	Протокол завершення	МСА 220 вимагає, щоб аудитор проводив огляди виконаної аудиторської роботи шляхом огляду аудиторської документації⁸. Вимога документувати дані про того, хто проводив огляд виконаної аудиторської роботи, не означає, що кожний конкретний робочий документ має містити докази огляду. Проте ця вимога означає документування того, яка аудиторська робота була оглянута, хто виконував її огляд та коли він виконувався. Документація з обговорення важливих питань з управлінським персоналом, тими, кого наділено найвищими повноваженнями, та іншими особами (параграф 10). Документація не обмежується записами, складеними аудитором, а може містити інші прийнятні записи, наприклад протоколи засідань, підготовлені персоналом суб'єкта господарювання та узгоджені з аудитором. До інших осіб, з ким аудитор може обговорювати значущі питання, належить інший персонал у межах суб'єкта господарювання та зовнішні сторони, наприклад особи, які надають професійні консультації суб'єкту господарювання (МСА230), пар. 14). Аудитор повинен задокументувати обговорення значущих питань з управлінським персоналом, тими, кого наділено найвищими повноваженнями, та іншими особами, включаючи характер обговорених значущих питань та коли і з ким проводилися такі обговорення (пар. A14). У разі, якщо аудитор ідентифікував інформацію, що суперечить остаточному висновку аудитора щодо значущого питання, аудитор повинен задокументувати, як він вирішив проблему невідповідності (пар. A15). У випадку, якщо за виняткових обставин аудитор вважає потрібним відступити від доречної вимоги МСА, він повинен задокументувати, як виконані

		альтернативні аудиторські процедури досягають мети цієї вимоги та вказати причини такого відступу (пар. A18–A19) (МСА230, п.10-12). Аудитор повинен включати до аудиторської документації: (а) питання, виявлені стосовно дотримання відповідних етичних вимог, та їх вирішення; (б) висновки щодо дотримання вимог незалежності, які застосовуються до завдання з аудиту, та будь-які доречні обговорення з фірмою, що підтверджують ці висновки; (с) висновки, яких дійшли щодо прийняття та подовження стосунків з клієнтами і завдань з аудиту; (d) характер та обсяг консультацій, проведених під час завдання з аудиту, а також висновки, які є їх наслідком (пар. A36). Відповідальний за перевірку контролю якості завдання повинен задокументувати стосовно завдання з аудиту, огляд якого проводився, що: (а) процедури виконано, як того вимагають політики фірми з огляду контролю якості завдань; (б) перевірку контролю якості завдання завершено на дату звіту аудитора або раніше; (с) відповідальному за огляд невідомо про будь-які невирішені питання, які змусили б його вважати, що значні судження та висновки, яких дійшла аудиторська команда із завдання, є невідповідними (МСА 220, п.п.24,25). Висловлення судження про важливість питання потребує об'єктивного аналізу фактів і обставин. Приклади важливих питань охоплюють: • питання, що призводять до значних ризиків (визначені в МСА 3156); • результати аудиторських процедур, які свідчать про те, що: (а) фінансова звітність може бути суттєво викривленою або (б) про необхідність перегляду аудитором попередньої оцінки ризиків суттєвого викривлення та дій аудитора у відповідь на ці ризики; • обставини, що спричиняють значні ускладнення для аудитора в застосуванні необхідних аудиторських процедур; • отримані результати, що можуть призвести до модифікації аудиторської думки або внесення пояснювального параграфу до звіту аудитора (МСА 230, п.8). МСА 700 (переглянутий) вимагає, щоб дата звіту аудитора не була зазначена раніше від дати, коли аудитор отримав прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі, на яких має ґрунтуватися думка аудитора щодо фінансової звітності. У випадках аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, або якщо завдання відповідає критеріям для огляду контролю якості завдання, такий огляд допомагає аудитору визначити, чи були отримані прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі. Своєчасне проведення огляду контролю якості завдання на відповідних етапах під час виконання завдання дає змогу негайно вирішувати значущі питання на дату звіту аудитора чи раніше, щоб задовольнити вимоги відповідального за перевірку контролю якості завдання. Завершення огляду контролю якості завдання означає виконання відповідальним за це вимог параграфів 20–21 і в разі потреби дотримання вимог параграфу 22. Документація з огляду контролю якості завдання може бути завершена після дати звіту аудитора як складова формування остаточного аудиторського файлу. МСА 230 встановлює вимоги та надає рекомендації щодо цього (МСА 220, пар. A23-25).
14.	Обґрунтування думки	<i>Аудитор модифікує думку в звіті аудитора в разі, якщо:</i> (а) аудитор доходить висновку на основі отриманих аудиторських доказів, що фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення (пар. A2–A7); (б) аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, щоб дійти висновку, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень (пар. A8–A12). <i>Думка із застереженням</i> Аудитор висловлює думку із застереженням, якщо: (а) аудитор, отримавши прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, доходить висновку, що взяті окремо або в сукупності викривлення є суттєвими, проте не всеохоплюючими щодо фінансової звітності; або (б) аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для обґрунтування думки, проте доходить висновку, що можливий вплив

		на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути суттєвим, проте не всеохоплюючим МСА 705, п. 6, 7). Якщо після прийняття завдання аудитором стає відомо, що управлінський персонал встановив обмеження на обсяг аудиту, яке, на думку аудитора, ймовірно призведе до необхідності висловлення думки із застереженням або відмови від висловлення думки щодо фінансової звітності, аудитор повинен попросити управлінський персонал зняти таке обмеження. У разі відмови управлінського персоналу зняти обмеження, про яке йдеться в параграфі цього МСА, аудитор повинен повідомити інформацію про це тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо всі вони не беруть участі в управлінні суб'єктом господарювання, та визначити, чи існує можливість виконати альтернативні процедури для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі. Якщо аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, аудитор повинен визначити вплив у такий спосіб: (а) якщо аудитор доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути суттєвим, проте не всеохоплюючим, аудитор висловлює думку із застереженням; або (б) якщо аудитор доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути одночасно суттєвим і всеохоплюючим, унаслідок чого висловлення думки із застереженням буде недостатнім для повідомлення про серйозність ситуації, то аудитор: (і) відмовляється від завершення аудиту, якщо це можливо на практиці та прийнятно за застосовним законодавчим або нормативним актом; (пар. А13) (іі) відмовляється від висловлення думки щодо фінансової звітності, якщо відмова від аудиту до надання звіту аудитора буде неможливою чи неприйнятною (пар. А14), (МСА 705, п.11-13). Аудитор повинен сформулювати думку щодо того, чи фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Для того щоб сформулювати таку думку, аудитор повинен визначити, чи отримав він обґрунтовану впевненість щодо відсутності у фінансовій звітності в цілому суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки. Такий висновок повинен враховувати: (а) висновок аудитора відповідно до МСА 330 щодо того, чи були отримані прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі; (б) висновок аудитора відповідно до МСА 450 щодо суттєвості не виправлених викривлень (окремо або в сукупності); (с) оцінювання, що вимагаються параграфами 12–15 (МСА, п. 10,11) . Зокрема, аудитор повинен оцінити з огляду на вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування: (а) чи забезпечує фінансова звітність належне розкриття стислого викладу обраних та застосованих значущих облікових політик. Оцінюючи це, аудитор повинен розглянути доречність облікових політик для суб'єкта господарювання та чи викладені вони зрозуміло (див. параграф А4); (б) чи відповідають обрані й застосовані облікові політики вимогам застосовної концептуальної основи фінансового звітування та є належними; (с) чи є обґрунтованими облікові оцінки, здійснені управлінським персоналом; (д) чи є інформація, подана у фінансовій звітності, доречною, надійною, порівнюваною і зрозумілою. При цьому аудитор повинен оцінити, чи - було включено ту інформацію, яка мала бути включеною, - чи класифіковано, узагальнено чи відокремлено й охарактеризовано таку інформацію; - не було погіршене загальне подання фінансової звітності включенням інформації, що є недоречною або такою, яка ускладнює правильне розуміння розкритих питань (пар. А5); (е) чи забезпечує фінансова звітність належне розкриття даних у такий спосіб, щоб визначені користувачі могли зрозуміти вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, подану у фінансовій звітності; та (пар.А6) (ф) чи є належною термінологія, що використовується у фінансовій звітності, включаючи назву кожного фінансового звіту (МСА 700, п.13,14).
15.	Аналітичні процедури	Якщо фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи достовірного подання, то оцінювання, що вимагається згідно з параграфами 12–

	(концептуальної основи)	13, також повинно включати оцінювання того, чи забезпечено достовірне її подання. Оцінювання аудитором достовірності подання фінансової звітності включає розгляд таких аспектів (пар. А7–А9): (а) загальне подання, структура і зміст фінансової звітності; (б) чи показує фінансова звітність операції та події, покладені в основу її складання, у спосіб, що забезпечує достовірне подання (МСП 700, п.14).
16.	Аналітичні процедури	Аудитор має розробити та виконати аналітичні процедури наприкінці аудиту, які допоможуть йому при формулюванні загального висновку про те, чи відповідає фінансова звітність розумінню аудитором суб'єкта господарювання (МСА 520, п.6.пар. А17–А19). Якщо аналітичні процедури, виконані відповідно до вимог цього МСА, встановлять відхилення або взаємозв'язки, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин, аудитор має дослідити такі розбіжності через: (а) звертання із запитом до управлінського персоналу та отримання відповідних аудиторських доказів щодо відповідей управлінського персоналу; (б) виконання інших аудиторських процедур, які будуть потрібними за таких обставин (МСА 520, п.6-7, пар.А20–А21). Якщо аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення іншої інформації, отриманої до дати звіту аудитора, а також що інша інформація не виправлена після повідомлення інформації про це тим, кого наділено найвищими повноваженнями, аудитор повинен вжити належних заходів, у тому числі (див. параграф А44): (а) розглянути вплив на звіт аудитора та повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про те, як аудитор планує розглядати в звіті аудитора це суттєве викривлення пар.22(е)(ii)); або (пар. А45) (б) відмовитися від завдання, якщо відмова можлива згідно із застосовним законодавчим або нормативним актом пар. А46–А47). Якщо аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення іншої інформації, отриманої після дати звіту аудитора, аудитор повинен: (а) якщо інша інформація виправлена, виконати процедури, які вимагаються за конкретних обставин; або (пар. А48) (б) якщо інша інформація не виправлена після повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, вжити належних заходів, враховуючи свої юридичні права та обов'язки, прагнучи належно довести не виправлене суттєве викривлення до відома користувачів, для яких складається звіт аудитора (пар. А49–А50). Відповідні дії, якщо існує суттєве викривлення фінансової звітності або потрібно оновити розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища Якщо внаслідок проведення процедур, викладених у параграфах 14–15, аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення фінансової звітності або потрібно оновити розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, аудитор повинен вжити належних дій відповідно до інших МСА (пар.А51) (МСА 720, п.18 - 20).
17.	Пояснювальний параграф до звіту аудитора та параграф з інших питань	Якщо аудитор вважає за потрібне привернути увагу користувачів до питання, поданого чи розкритого у фінансовій звітності, яке, за судженням аудитора, настільки важливе, що є фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами, аудитор повинен включити до звіту аудитора пояснювальний параграф за умови, що (пар. А5–А6). (а) розглянуте питання не вимагає від аудитора модифікації думки відповідно до МСА 7054 (переглянутий); та (б) якщо застосовується МСА 701, це питання не було визначене як ключове питання аудиту для повідомлення в звіті аудитора (пар. А1–А3). Якщо аудитор включає пояснювальний параграф до звіту аудитора, аудитор повинен: (а) розмістити цей параграф в окремому розділі звіту аудитора, з відповідним заголовком, що містив би термін «Пояснювальний параграф»; (б) включити в параграф чітке посилання на питання, до якого привертається увага, і на те, де у фінансовій звітності можна знайти відповідні розкриття, які описують це питання в повному обсязі. Параграф повинен містити посилання лише на ту інформацію, що подано чи розкрито у фінансовій звітності;

	зазначити, що думка аудитора не модифікується щодо зазначеного питання (пар. A7–A8, A16–A17). Якщо аудитор вважає за потрібне повідомити про питання, крім тих які подані чи розкриті у фінансовій звітності, що, за його судженням, є доречним для користувачів для розуміння аудиту, відповідальності аудитора або звіту аудитора, аудитор повинен включити в звіт аудитора параграф з інших питань за умови, що: (а) це не заборонено законодавчим чи нормативним актом; (б) якщо застосовується МСА 701, це питання не було визначене як ключове питання аудиту для повідомлення в звіті аудитора (див. параграфи A9–A14). Якщо аудитор включає параграф з інших питань у звіт аудитора, аудитор повинен розмістити цей параграф в окремому розділі під заголовком «Інші питання» або іншим відповідним заголовком (пар. A15–A17) (МСА 706, п. 8–11) У разі наявності суттєвого викривлення фінансової звітності, яке стосується розкриття якісної інформації, аудитор повинен включити до розділу «Основа для думки» пояснення того, в який спосіб викривлено розкриття інформації. У разі наявності суттєвого викривлення фінансової звітності, яке стосується відсутності розкриття інформації, яку слід розкривати, аудитор повинен: (а) обговорити факт відсутності розкриття інформації з тими, кого наділено найвищими повноваженнями; (б) описати у розділі «Основа для думки» характер пропущеної інформації; та (с) включити розкриття пропущеної інформації, якщо це є можливим на практиці та якщо аудитор отримав прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо пропущеної інформації, якщо це не заборонено законодавчим або нормативним актом (пар. A23). Якщо модифікація думки спричинена неможливістю отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, аудитор повинен включити до розділу «Основа для думки» опис причин такої неможливості. Якщо аудитор висловлює думку із застереженням або негативну думку, аудитор повинен змінити твердження, чи є достатніми та прийнятними отримані аудиторські докази для надання основи для висловлення думки аудитора, що вимагається параграфом 28(d) МСА 700 (переглянутий), на твердження, яке містить слова «із застереженням» або «негативна», як це доречно (МСА 705, п. 21–27). Якщо аудитор відмовляється від висловлення думки щодо фінансової звітності через неможливість отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, аудитор повинен змінити опис відповідальності аудитора, що вимагаються параграфами 39–41 МСА 700 (переглянутий), у такий спосіб, щоб він містив тільки таке (пар. A25): (а) твердження, що відповідальність аудитора полягає в проведенні аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання відповідно до Міжнародних стандартів аудиту та випуску звіту аудитора; (б) твердження, що зважаючи на питання, описане (описані) в розділі «Основа для відмови від висловлення думки», аудитор не зміг отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для надання основи для висловлення думки аудитора щодо фінансової звітності; та (с) твердження щодо незалежності аудитора та відповідальності за інші етичні вимоги, що вимагається параграфом 28(c) МСА 700 (переглянутий). Положення, якщо аудитор відмовляється від висловлення думки щодо фінансової звітності Якщо вимоги законодавчого або нормативного акта не передбачають іншого, в разі відмови аудитора від висловлення думки щодо фінансової звітності звіт аудитора не повинен містити розділу «Ключові питання аудиту» відповідно до МСА 701 або розділу «Інша інформація» відповідно до МСА 720 (переглянутий) 4, 5 (пар. A26) (МСА 705, п. 28 - 29).
--	--

МСА 500 «Аудиторські докази» визначає такі типи аудиторських процедур:

- перевірка записів або документів,
- перевірка матеріальних активів,
- спостереження,
- запити,
- підтвердження,

- *перерахування,*
- *повторне виконання,*
- *аналітичні процедури.*

Перевірка записів або документів. Перевірка складається з вивчення записів та документів як внутрішніх, так і зовнішніх, що

Перевірка матеріальних активів. Перевірка матеріальних активів полягає у фізичній перевірці активів. Перевірка матеріальних активів може надати достовірні докази щодо їх існування, але не обов'язково докази прав та зобов'язань чи оцінки вартості активів.

Процедура перевірки матеріальних активів може здійснюватися за допомогою різних прийомів, таких як: *прийом фактичного огляду (обстеження), контрольні обміри, контрольні запуски сировини і матеріалів у виробництво, У лабораторний аналіз.*

Прийом фактичного огляду (обстеження) допомагає визначити напрями більш глибокої документальної перевірки операцій, які виконуються на конкретних робочих місцях з порушенням.

Інвентаризація - це спосіб виявлення фактичної наявності матеріальних цінностей, фактичного стану розрахунків, обсягів незавершеного виробництва шляхом поштучного перерахунку, зважування, обмірювання та зіставлення фактичних залишків з даними бухгалтерського обліку на певну дату. У результаті проведення інвентаризації виявляються нестачі, залишки, помилки в обліку. Процедури інвентаризації матеріальних цінностей також можуть бути направлені на визначення їх технічного стану та якості, виявлення пошкоджених, зіпсованих матеріальних цінностей, з'ясування причин і винних осіб, які допустили матеріальні втрати.

Спостереження. Спостереження охоплює нагляд за процесом або процедурою, що виконується іншими особами, наприклад, спостереження за здійсненням інвентаризації запасів.

Спостереження дозволяє отримувати докази, які дозволяють зробити висновки щодо ефективності процедур контролю, а отже, й оцінити можливий ризик суттєвого викривлення на рівні твердження.

Запити. Запит - це процес звернення за інформацією як фінансовою, так і нефінансовою, до обізнаних осіб як суб'єкта господарювання або поза його межами. Процедура запити широко застосовується в ході аудиторської перевірки та часто доповнює виконання інших аудиторських процедур (наприклад, стосовно деяких питань аудитор отримує письмові пояснення управлінського персоналу для підтвердження відповідей на усні запити).

Підтвердження. Підтвердження є особливим видом запитів. МСА 505 «Зовнішні підтвердження» визначає спеціальні вимоги і надає рекомендації щодо застосування зовнішніх підтверджень як засобу отримання аудиторських доказів. Підтвердження - це процес отримання інформації щодо пояснень управлінського персоналу чи існуючих умов безпосередньо від третіх сторін.

Підтвердження застосовуються щодо: залишків на рахунках та їх компонентів; угод або операцій, які суб'єкт господарювання має з третіми сторонами;

Запит про позитивне зовнішнє підтвердження пропонує респондентові дати відповідь аудиторів (у всіх випадках) або із зазначенням згоди респондента з наведеною інформацією, або із проханням до респондента надати інформацію. Тобто коли аудитор надсилає зовнішній запит на підтвердження інформації, відповідь очікується обов'язкова. Передбачається, що відповідь на запит про позитивне підтвердження надасть достовірні аудиторські докази. Проте існує ризик того, що респондент може відповісти на запит про підтвердження без перевірки правильності інформації (особливо коли мова йде про підтвердження конкретної суми дебіторської заборгованості).

Запит про негативне зовнішнє підтвердження вимагає від респондента відповіді лише в разі незгоди з інформацією, наведеною в запиті. Тобто якщо інформація підтверджується, то відповідь не надсилається. Проте в цьому випадку немає чіткого аудиторського доказу, що, по-перше, відповідні треті сторони отримали запити про підтвердження, а по-друге, респонденти перевірили правильність наданої в запитах інформації. Саме цьому використання запитів про негативне підтвердження, як правило, надає менш достовірні аудиторські докази, а аудитор розглядає виконання інших процедур по суті, щоб доповнити негативні підтвердження.

Перерахування. Перерахування полягає в перевірці арифметичної точності документів чи записів.

Цю процедуру доречно застосовувати тоді, коли формування первинного документа, або регістру синтетичного бухгалтерського обліку здійснюється ручним способом. Зрозуміло, що немає сенсу перевіряти арифметичну правильність визначення суми чи підсумків за комп'ютерною програмою.

Повторне виконання. Повторне виконання полягає в незалежному виконанні аудитором процедур чи заходів контролю, які початково виконувалися як частина системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, або вручну, або з застосуванням КМА, наприклад, повторне виконання класифікації зобов'язань на поточні та довгострокові.

Ця процедура обов'язково виконується під час кожної аудиторської перевірки, коли складаються пробний (аналітичний) баланс та пробний (аналітичний) звіт про фінансові результати.

Аналітичні процедури. Аналітичні процедури складаються з оцінки фінансової інформації шляхом дослідження важливих зв'язків між фінансовими і нефінансовими даними. Аналітичні процедури охоплюють також подальше вивчення визначених відхилень та зв'язків, які суперечать іншій релевантній інформації або відрізняються від прогнозованих сум.

Аналітичні процедури виконуються аудитором на всіх етапах процесу аудиту. Саме тому, стандарти аудиту мають у своєму складі спеціальний МСА 520 «Аналітичні процедури», який розкриває специфіку за-

стосування цих процедур. Аналітичні процедури *передбачають порівняння фінансової інформації підприємства*, наприклад, з: зіставною інформацією за попередні періоди; передбачуваними результатами діяльності підприємства (наприклад, бюджети) чи прогнозами аудитора (такими як, оцінка амортизації); аналогічною галузевою інформацією, такою, як порівняння відношення виручки від реалізації до суми дебіторської заборгованості підприємства із середніми галузевими показниками або іншими підприємствами приблизно такого самого розміру в тій самій галузі. Аналітичні процедури *включають також аналіз зв'язків*.

Оформлення листа стосовно виконання завдання узгоджених процедур: МССП 4400 у новій редакції

Кому [сторона, що наймає]	
	Ви надіслали нам запит про реалізацію завдання з виконання узгоджених процедур по закупівлі [хуз] продуктів. Цей лист призначений для підтвердження нашого розуміння умов і цілей нашого завдання, а також характеру і обмежень послуг, які ми будемо надавати. Ми будемо здійснювати завдання відповідно до Міжнародного стандарту супутніх послуг (МССП) 4400 (переглянутий), Завдання з виконання узгоджених процедур. При виконанні узгоджених процедур ми будемо дотримуватися [описати відповідні етичні вимоги], що не вимагає від нас незалежності.
	Ви надіслали нам запит про реалізацію завдання з виконання узгоджених процедур по закупівлі [хуз] продуктів. Цей лист призначений для підтвердження нашого розуміння умов і цілей нашого завдання, а також характеру і обмежень послуг, які ми будемо надавати. Ми будемо здійснювати завдання відповідно до Міжнародного стандарту супутніх послуг (МССП) 4400 (переглянутий), Завдання з виконання узгоджених процедур. При виконанні узгоджених процедур ми будемо дотримуватися [описати відповідні етичні вимоги], що не вимагає від нас незалежності
	Завдання з виконання узгоджених процедур, виконані відповідно до МССП 4400 (переглянутий) передбачає виконання узгоджених з вами процедур і повідомлення висновків у звіті про узгоджені процедури. Висновки — це фактичні результати виконаних узгоджених процедур. Ви [і, якщо це доречно, інші сторони] визнаєте, що процедури відповідають цілям завдання. Ми не робимо жодних заяв щодо доцільності процедур. Це завдання з виконання узгоджених процедур буде виконуватись на основі того, що [відповідальна сторона] несе відповідальність за предмет узгоджених процедур. Крім того, це завдання з виконання узгоджених процедур не є завданням по забезпеченню гарантій. Відповідно, ми не висловлюємо думки та не даємо висновки про надання впевненості
	Процедури, які ми будемо виконувати, призначені виключно для того, щоб допомогти вам визначити, чи відповідає ваша закупівля [хуз] продуктів вашій політиці закупівель. Відповідно, наш звіт буде адресований вам, і наш звіт може не підходити для інших цілей
	Ми погодилися виконати наступні процедури і повідомити вам про результати нашої роботи: (детальний перелік процедур)
	Процедури повинні бути виконані в період між [дата] та [дата]
	Наш звіт про узгоджені процедури В рамках нашого завдання ми опублікуємо наш звіт, в якому описано узгоджені процедури і результати виконаних процедур [вставити відповідне посилання на очікувану форму і зміст звіту про узгоджені процедури]. Будь ласка, підпишіть і поверніть додану копію цього листа, щоб вказати, що ви підтверджуєте та згодні з домовленостями про нашу співпрацю, а також з конкретними процедурами, які, як ми домовилися, буде виконано, і що вони відповідають цілям завдання
	[При необхідності вкажіть іншу інформацію, таку як порядок здійснення оплати, виставлення рахунків та інші конкретні умови]
[Назва фірми]	
Підтверджено та погоджено від імені [назва сторони, що наймає]: [Підпис] [Ім'я та посада] [Дата]	

Вимоги щодо оформлення звіту за результатами виконання завдання з узгоджених процедур (МССП 4400 у новій редакції)*

Елемент Звіту	Інформаційна наповненість
Ціль звіту про узгоджені процедури	Звіт призначений виключно для надання допомоги [сторона, що наймає] у визначенні того, чи відповідає її закупівля [хуз] продуктів її політиці закупівлі продуктів, і чи підходить вона для інших цілей.
Обов'язки сторони, що наймає та відповідальної сторони	[Сторона, що наймає] визнала, що узгоджені процедури підходять для цілей завдання. [Відповідальна сторона], як визначено [стороною, що наймає], несе відповідальність за предмет узгоджених процедур.
Обов'язки практикуючого фахівця	Ми реалізували завдання з виконання узгоджених процедур відповідно до Міжнародного стандарту супутніх послуг (МССП) 4400 (переглянутий) «Завдання з виконання узгоджених процедур». Завдання з виконання узгоджених процедур передбачає виконання нами процедур, які були узгоджені з [стороною, що наймає], і представлення результатів, які є фактичними результатами виконаних узгоджених процедур. Ми не робимо жодних заяв щодо доцільності узгоджених процедур. Це завдання з виконання узгоджених процедур не є завданням з надання впевненості. Відповідно, ми не висловлюємо думки та не даємо висновки про надання впевненості. Якби ми виконали додаткові процедури, наша увага могла бути привернута до інших питань, про які було б повідомлено.
Професійна етика та контроль якості	Ми виконали етичні вимоги в [відповідні етичні вимоги]. Для цілей цього завдання не існує вимог до незалежності, яких ми повинні дотримуватися. Наша фірма застосовує положення Міжнародного стандарту контролю якості (МСКЯ) 1, «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги», і, відповідно, підтримує комплексну систему контролю якості, що включає офіційні політики і процедури, що стосуються дотримання етичних вимог професійних стандартів, застосованих правових норм та нормативних вимог.
Процедури та висновки	Ми виконали описані нижче процедури, які були узгоджені з [сторона, що наймає], для закупівлі [хуз] продуктів. Ми отримали від керівництва [відповідальної сторони] список всіх контрактів, підписаних в період з [1 січня 20x1] по [31 грудня 20x1] для [хуз] продуктів («список»), і визначити всі контракти на суму понад xxxxxxx. Ми отримали від керівництва список всіх контрактів на [хуз] продукти, які були підписані в період з [1 січня 20x1] по [31 грудня 20x1]. З xxx контрактів, включених до списку, ми знайшли xxx контрактів на суму понад xxxxxx доларів США. <i>(Детальний перелік кожної процедури та відповідного висновку)</i> Оскільки зазначені вище процедури не є аудитом або оглядом, проведеним відповідно до Міжнародних стандартів аудиту або Міжнародних стандартів завдань з огляду (або національних стандартів чи практик), ми не висловлюємо впевненості стосовно стану кредиторської заборгованості на (дата). За умов проведення додаткових процедур, аудиту або огляду фінансової звітності згідно з Міжнародними стандартами аудиту або Міжнародними стандартами завдань з огляду (або відповідними національними стандартами чи практиками) нашу увагу могли б привернути інші питання, які ми повідомили б Вам. Наш звіт надається винятково з метою, зазначеною в першому параграфі цього звіту. Звіт призначений для Вас і не повинен використовуватися в будь-яких інших цілях та надаватися будь-яким іншим сторонам. Цей звіт стосується лише рахунків і статей, зазначених вище, і не поширюється на будь-яку фінансову звітність компанії ABC у цілому
ПІДПИС АУДИТОРА	ПІДПИС ПРАКТИКУЮЧОГО ФАХІВЦЯ, ДАТА, АДРЕСА

Узагальнено на основі:

1. Дячук, О. О. (2024) *ТРАНСФОРМАЦІЇ МІЖНАРОДНОГО СТАНДАРТУ СУПУТНІХ ПОСЛУГ 4400 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ) «ЗАВДАННЯ З ВИКОНАННЯ УЗГОДЖЕНИХ ПРОЦЕДУР»*. Вісник Національного університету водного господарства та природокористування (3(107)). pp. 31-39. URL: <https://ep3.nuwm.edu.ua/31893>

2. Назарова Г. Б., Кононенко Л. В. ЗАВДАННЯ З ВИКОНАННЯ УЗГОДЖЕНИХ ПРОЦЕДУР ЯК ВИД СУПУТНІХ ПОСЛУГ В АУДИТОРСЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ: ЗМІНИ СТАНДАРТУ ТА НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-53-63>.

Глосарій термінів

№ з\п	Термінологія	Зміст	Джерело
1.	Міжнародні Стандарти Аудиту (МСА)	Відповідно до статті 1 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» це сукупність професійних стандартів, що встановлюють правила надання аудиторських послуг і розкривають питання етики та контролю якості (управління якістю), які визначені міжнародними стандартами контролю якості (управління якістю), аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, прийнятими Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, а також Міжнародним кодексом етики, прийнятим Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів, які оприлюднені Міжнародною федерацією бухгалтерів.	Міжнародні стандарти аудиту. https://www.apob.org.ua/?page_id=3482
2.	Рада з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (PMCHB)\International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)	Незалежний орган, що встановлює стандарти, який розробляє Кодекс етики для професійних бухгалтерів (Кодекс), застосовний в усьому світі.	International Auditing and Assurance Standards Board https://mof.gov.ua/storage/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1_%D1%83%D0%BA%D1%80.pdf
3.	Міжнародний стандарт з управління якістю (МСУЯ)	Розглядає відповідальність фірми за розробку, впровадження та функціонування системи управління якістю для аудитів чи оглядів фінансової звітності, або інших завдань з надання впевненості чи супутніх послуг.	
4.	Рада з Міжнародних стандартів етики бухгалтерів \ The International Ethics Standards Board for Accountants, (IESBA)	Незалежний орган, що встановлює стандарти, який розробляє Кодекс етики для професійних бухгалтерів (Кодекс), застосовний в усьому світі.	
5.	Концептуальна основа фінансової звітності (КО)	КО - опис цілей та концепції фінансової звітності. Фундамент Концептуальної основи закладає мета фінансової звітності. Інші аспекти Концептуальної основи – якісні характеристики та вартісне обмеження корисної фінансової інформації, концепція суб'єкта господарювання, що звітує, елементи фінансової звітності, визнання та припинення визнання, оцінка, подання та розкриття інформації-логічно впливають із мети. КО не має переваги перед будь-яким Стандартом чи будь-якою вимогою Стандарту.	Концептуальна основа фінансової звітності видана РМСБО у вересні 2010 р. Переглянута в березні 2018 року.
6.	Аудиторська вибірка (audit sampling)	Застосування аудиторських процедур до менш як 100% елементів генеральної сукупності, яка підлягає аудиту, в такий спосіб, що всі відібрані елементи мають шанс бути відібраними з метою надання аудитору належної основи, на підставі якої формуються висновки щодо всієї генеральної сукупності.	МСА 530, п.5
7.	Генеральна сукупність (population)–	Вся множина даних, із якої здійснюють вибірку і щодо якої аудитор має намір зробити висновки.	МСА 530, п.5

8.	Ризик вибірки	Ризик того, що висновок аудитора, зроблений на основі вибірки, відрізнятиметься від висновку, який можна було б зробити, застосувавши до всієї генеральної сукупності такі самі аудиторські процедури. Ризик вибірки може призвести до двох видів хибних висновків: (i) у разі тесту заходів контролю – що заходи контролю ефективніші, ніж є насправді, або в разі тесту деталей – що суттєве викривлення не існує, якщо фактично воно є; (ii) у разі тесту заходів контролю – що заходи контролю менш ефективні, ніж є насправді, або у випадку тесту деталей – що суттєве викривлення існує, якщо фактично його немає.	МСА 530, п.5
9.	Статистична вибірка (statistical sampling)	Підхід до здійснення вибірки, який має такі характерні риси: (i) випадковий вибір елементів вибірки, та (ii) використання теорії ймовірностей для оцінки результатів вибірки, у тому числі оцінки ризику вибірки.	МСА 530, п.5
10.	Нестатистична вибірка	Підхід до здійснення вибірки, якому не властиві характеристики статистичної, вважають нестатистичною вибіркою.	МСА 530, п.5
11.	Стратифікація (stratification)	Процес розподілу генеральної сукупності на підсукупності, кожна з яких являє собою групу елементів вибірки, що мають подібні ознаки (часто грошова вартість).	МСА 530, п.5
12.	Облікова оцінка (accounting estimate)	Наближене значення грошової суми за відсутності точних засобів вимірювання. Цей термін вживається щодо суми, яка виміряна за справедливою вартістю у випадках, якщо існує невизначеність оцінок, а також щодо інших сум, які потребують оцінювання.	МСА 544, п.7
13.	Точкова оцінка аудитора чи діапазон аудитора (auditor's point estimate or auditor's range)	Сума або діапазон сум, що визначені відповідно на основі аудиторських доказів для використання під час оцінювання точкової оцінки управлінського персоналу.	МСА 544, п.7
14.	Упередженість управлінського персоналу (management bias)	відсутність нейтральності з боку управлінського персоналу при підготовці інформації;	МСА 544, п.7
15.	Точкова оцінка управлінського персоналу (management's point estimate)	Сума, обрана управлінським персоналом, для визнання або розкриття у фінансовій звітності як облікова оцінка.	МСА 544, п.7
16.	Пов'язана сторона (related party)	(b) пов'язана сторона (related party) – сторона, яка є однією з таких (див. параграфи А4–А7): (i) пов'язаною стороною, як визначено у застосовній концептуальній основі фінансового звітування; (ii) де застосовна концептуальна основа фінансового звітування встановлює мінімальні (нечіткі) вимоги до пов'язаної сторони або не встановлює їх взагалі, тоді пов'язаною стороною є: а. фізична особа або інший суб'єкт господарювання, який здійснює контроль чи суттєвий вплив безпосередньо або опосередковано через одного або кількох посередників на суб'єкт господарювання, що звітує; б. інший суб'єкт господарювання, над яким суб'єкт господарювання, що звітує, здійснює контроль чи має суттєвий вплив безпосередньо або опосередковано через одного або кількох посередників; або с. інший суб'єкт господарювання, який перебуває під спільним контролем разом із суб'єктом господарювання, що звітує, через: спільного контролюючого власника (власників);	МСА 550, п.10

		власників, які є близькими родичами; спільний ключовий управлінський персонал.	
17	Порівняльна інформація (comparative information)	Суми та розкриття інформації, що входять до складу фінансової звітності одного чи кількох попередніх періодів відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.	(МСА710, п.6)
18	Відповідні показники (corresponding figures)	Порівняльна інформація, що містить суми та розкриття іншої інформації за попередній період, подані як невід'ємна частина фінансової звітності поточного періоду; наведена для розуміння інформації, що стосується поточного періоду (які мають назву «дані поточного періоду»). Рівень деталізації інформації, поданої у відповідних сумах і розкриттях, обумовлюється в основному її доречністю для даних поточного періоду.	(МСА710, п.6)
19	Порівняльна фінансова звітність (comparative financial statements)	Порівняльна інформація, яка містить суми та розкриття іншої інформації за попередній період для порівняння з фінансовою звітністю поточного періоду, проте, якщо ця звітність перевірена аудитором, на неї робиться посилання в аудиторській думці. Рівень інформації, що входить до складу цієї порівняльної фінансової звітності, є зіставним із рівнем інформації у фінансовій звітності поточного періоду.	(МСА710, п.6)
20	Аудиторський ризик	Є функцією ризиків <i>суттєвого викривлення та ризику не виявлення</i> . Оцінка ризиків ґрунтується на аудиторських процедурах для отримання інформації, необхідної з цією метою, та доказах, отриманих протягом усього аудиту. Оцінка ризиків є питанням професійного судження, а не питанням, що піддається точній оцінці. Як правило, цей ризик є незначним. Крім того, аудиторський ризик – це технічний термін, пов'язаний із процесом аудиту; він не належить до бізнес-ризиків аудитора.	МСА 200, пар.А35
21	Ризики суттєвого викривлення	Можуть існувати на двох рівнях: • на загальному рівні фінансової звітності; • на рівні тверджень стосовно класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації. Ризики суттєвого викривлення <i>на загальному рівні фінансової звітності</i> означають ризики суттєвого викривлення, які пов'язані в основному з фінансовою звітністю у цілому та потенційно впливають на багато тверджень. Ризики суттєвого викривлення <i>на рівні тверджень</i> оцінюються для визначення характеру, часу та обсягу подальших аудиторських процедур, необхідних для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі. Ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень складаються з двох компонентів: невід'ємного ризику та ризику контролю.	МСА 200, пар.А37, А38
22	Невід'ємний ризик	Невід'ємний ризик та ризик контролю є ризиками суб'єкта господарювання; вони існують незалежно від аудиту фінансової звітності. Невід'ємний ризик є <i>вищим для деяких тверджень</i> і пов'язаних із ними класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації, ніж для інших. Наприклад, він може бути вищим для складних обчислень або для рахунків, які складаються із сум, отриманих на основі облікових оцінок, чутливих до значної невизначеності оцінювання. Зовнішні обставини, які призводять до бізнес-ризиків, також можуть впливати на невід'ємний ризик.	МСА 200, пар.А40
23	Ризик контролю	Функцією ефективності структури, впровадження та підтримання системи внутрішнього контролю управлінським персоналом для вирішення проблеми ідентифікованих ризиків, які загрожують досягненню цілей суб'єкта господарювання, доречних для складання його фінансової звітності. є функцією ефективності структури, впровадження	МСА 200, пар.А41

		та підтримання системи внутрішнього контролю управлінським персоналом для вирішення проблеми ідентифікованих ризиків, які загрожують досягненню цілей суб'єкта господарювання, доречних для складання його фінансової звітності.	
24 .	Процедури по суті (substantive procedure)	Аудиторська процедура, призначена для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень (МСА 330). Процедури по суті включають: 1) тести деталей (класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації); 2) аналітичні процедури по суті	
25 .	Файндинги (findings)	щодо системи управління якістю – це інформація про розробку, впровадження та функціонування системи управління якістю, яка була зібрана в результаті проведення заходів з моніторингу, зовнішніх інспектувань та інших відповідних джерел.	П.16 МСА 1

**Оцінка активів, зобов'язань, фінансових результатів в контексті концептуальної
основи фінансової звітності**

Таблиця К.1

**Відмінності в обліку та відображенні у звітності основних засобів за міжнародними
стандартами та П(С)БО**

Питання	П(С)БО 7	МСБО 16
1	2	3
Об'єкт основних засобів	Одиницею обліку є об'єкт основних засобів, визначення якого наведено в стандарті.	Не визначає одиниці виміру. При використанні критеріїв визнання стосовно конкретної ситуації вимагається професійне судження
Безкоштовно отримані Запасні частини та обладнання	Наводяться спеціальні правила оцінки Передбачено враховувати в складі запасів. Їх включають до вартості основних засобів тільки по завершенні ремонтів, які призводять до збільшеним майбутніх економічних вигід.	Спеціальні правила оцінки відсутні Великі (основні) запасні частини та резервне обладнання класифікують як основні засоби.
Наступні витрати (ремонти, поліпшення)	Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічної вигоди, первісно очікуваних від використання об'єкта.	В на ремонт і поліпшення збільшують вартість основних засобів, якщо такі заходи призводять до збільшення майбутніх економічних вигід
Витрати на технічний огляд	Витрати на проведення технічного огляду включають до складу витрат (як такі, що не призводить до збільшення майбутніх економічних вигод)	Витрати на масштабний (суттєвий) технічний огляд капіталізують (якщо виконуються критерії визнання). Суму витрат на проведення попереднього технічного огляду, що залишилася в балансовій вартості об'єкта, припиняють визнавати
Терміни амортизації	Дозволяє використовувати мінімально допустимі терміни корисного використання, встановлені податковим законодавством (для окремої категорії платників податку на прибуток)	Термін корисного використання визначено, зокрема, як період часу, протягом якого, як очікується, актив буде придатний для використання підприємством.
Момент початку амортизації	3 місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт став придатним для корисного використання.	З дати, коли актив стає придатним для використання, тобто коли місце розташування та стан об'єкта дозволяють його експлуатувати відповідно до намірів керівництва
Закінчення амортизації	3 місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта	З дати, що відбулася раніше: – класифікація як активу, що утримується для продажу; – припинення визнання активу
Призупинення амортизації	Нарахування амортизації призупиняють на період реконструкції, модернізації,	Нарахування амортизації не припиняють

Питання	П(С)БО 7	МСБО 16
1	2	3
Амортизаційний фонд	добудування, дообладнання й консервації. Вимагає ведення обліку використання амортизаційних нарахувань на капітальні інвестиції та відображення його у фінзвітності.	Не передбачається відображення використання амортизаційних відрахувань у фінзвітності
Методи амортизації	Установлено п'ять основних методів амортизації, конкретизовано механізм розрахунку амортизації за кожним із них. Передбачено можливість застосовувати два додаткових методи для малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів.	Дозволено використовувати різні методи амортизації, без деталізації механізму їх застосування.
Класифікація	Містить детальну класифікацію, поділяючи їх на групи. Підприємства наділені правом установлювати вартісну ознаку щодо віднесення необоротних активів до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.	Установлює примірну класифікацію (поділ на класи), залишаючи прийняття рішення з класифікації за суб'єктом бухгалтерського обліку.

Таблиця К.2

Відмінності в обліку та відображенні у звітності нематеріальних активів за міжнародними стандартами та П(С)БО

Питання	П(С)БО 8	МСБО 38
1	2	3
Сфера застосування	П(С)БО 8 не поширюється на активи, що включають як нематеріальні, так і матеріальні елементи (комп'ютер зі встановленою на ньому програмою)	Актив, який поєднує нематеріальні й матеріальні елементи, може обліковуватися як основні засіб або нематеріальний актив, залежно від того, який елемент більш важливий
Термін «не матеріальний актив»	Це немонетарний актив, що не має матеріальної форми й може бути ідентифікований.	Нематеріальні активи: – мають відповідати критеріям ідентифікації; – можуть контролюватися підприємством; – можуть передбачати отримання майбутніх економічних вигід Пункт 18 МСБО 38 розвиває визначення термінам, зазначаючи, що нематеріальні активи мають відповідати: визначенню, наведеному в пунктах 8–17 МСБО 38; критеріям визнання пунктів 21-23 МСБО 38.

Питання	П(С)БО 8	МСБО 38
1	2	3
Ідентифікованість	Сутність поняття «ідентифікованості» не роз'яснено.	Актив задовольняє критерій ідентифікації, якщо дотримано однієї з двох умов: • він відокремлюваний. У підприємства має бути можливість ліцензувати актив або в будь-який спосіб передати його у власність, користування іншим особам; • він – результат договірних або інших юридичних прав незалежно від того, чи можуть вони передаватися або відокремлюватися від суб'єкта господарювання чи від інших прав або зобов'язань.
Контроль ресурсу	Критерії контролю не роз'яснено	Контроль є, якщо підприємство має повноваження одержувати економічні вигоди від ресурсу й можливість не допустити інших осіб до отримання таких вигід. Здатність підприємства контролювати майбутні економічні вигоди впливає з юридичних прав.
Визнання нематеріальних активів при сплаті роялті	Виключено із нематеріальних активів об'єкти, витрати на придбання яких визнаються роялті.	Кваліфікація платежу як «роялті» – не критерій для визнання нематеріальних активів. Критерії їх визнання не залежать від виду платежу.
Безкоштовно одержані	Наведено спеціальні правила оцінки	Спеціальних правил оцінки не наведено
Вартість безкоштовно одержаних	Включається в додатковий капітал	Облік не стандартизовано. Варіанти: 1. Відображається в доходах і не включається в додатковий капітал. 2. Оприбуткування активів відображають за нульовою вартістю з наступною дооцінкою, яка відноситься в додатковий капітал
Внесені до статутного капіталу	Наведено спеціальні правила оцінки	Спеціальних правил оцінки не наведено
Одержані в операціях обміну	Спеціальні правила оцінки залежно від подібності/ неподібності активів	Спеціальні правила оцінки залежно від того, чи має операція обміну комерційну суть
Класифікація	Містить докладну класифікацію, поділяючи їх на групи	Встановлює приблизну класифікацію (розподіл на класи), залишаючи прийняття рішення щодо класифікації за суб'єктом бухгалтерського обліку
Строк корисного використання	Метод амортизації нематеріального активу обирається	Податкові обмеження не впливають на визначення строку корисного використання.

Питання	П(С)БО 8	МСБО 38
1	2	3
	підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби".	При визначенні строку корисного використання зважають на різні чинники, і наводиться їх <i>невиключний</i> перелік. Строк корисного використання, що виникає з договірних або інших юридичних прав, не має перевищувати строку дії цих прав, але може бути меншим
Момент початку амортизації	3 місяця, що настає за місяцем, у якому об'єкт введено в господарський оборот.	З того моменту, коли цей актив стає придатним для використання, коли його місце розташування й стан забезпечують можливість використати актив відповідно до намірів керівництва.
Закінчення амортизації	Із місяця, що настає за місяцем вибуття або класифікації його як утримуваного для продажу	Із більш ранньої дати: - класифікація як активу, що утримується для продажу; - дати припинення визнання активу.
Методи амортизації	Дозволено використовувати методи амортизації згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».	Дозволено використовувати різні методи амортизації, без деталізації механізму їх застосування.
Інтернет-сайти (веб-сторінки)	Спеціальних вказівок щодо особливостей обліку витрат на розробку немає. Можуть визнаватися як нематеріальні активи	Витрати на розробку інтернет-сайтів можуть капіталізуватися, лише якщо сайт приносить дохід (звісно, за умови дотримання загальних критеріїв визнання). Витрати на сайт рекламного характеру підлягають визнанню серед витрат у періоді їх здійснення.

Питання	П(С)БО 8	МСБО 38
1	2	3
Бази даних (списки клієнтів)	Вимагає визнання компіляції даних (бази даних) як нематеріальних активів .	Витрати на придбання, розробку та експлуатацію апаратних засобів (наприклад вебсерверів) обліковують за МСБО 16. Списки клієнтів та аналогічні за суттю статті, створені самим підприємством, не підлягають визнанню. Нематеріальним активом може визнаватися придбана база даних.
Внутрішньо генерований гудвіл	Витрати на <i>підвищення</i> ділової репутації <i>не можуть</i> визнаватися нематеріальним активом	Внутрішньо генерований гудвіл не може визнаватися активом.
Включення накладних витрат до первісної вартості .	Пунктом 17 не визнаються накладні витрати як частина первісної вартості створеного на підприємстві нематеріального активу.	параграфі п. 25–27, 66 дозволяє розподіляти накладні витрати, необхідні для створення активу та які можна обґрунтовано та послідовно розподілити на актив, як частину первісної вартості створеного на підприємстві нематеріального активу.
Внутрішньогенеровані нематеріальні активи	Наводиться правила обчислення вартості самостійно створених нематеріальних активів, Уточнено, що витрати на дослідження <i>не включаються</i> у вартість об'єкта (п.17. НПСБО 8)	Не визнаються нематеріальними активами, так як їх не можна відокремити від витрат на розвиток бізнесу (п.64-63)

Таблиця К.3

Відмінності в обліку та відображенні у звітності капітальних інвестицій за міжнародними стандартами та П(С)БО

Питання	П(С)БО	МСБО
Незавершене будівництво	Наводиться окремо від статті «Основні засоби»	Окреме подання статті не стандартизовано. Може включатися до складу статті «Основні засоби»
Аванси під капітальні вкладення	Не включаються до необоротних активів	Включаються до необоротних активів

Таблиця К.4

Відмінності в обліку та відображенні у звітності інвестиційної нерухомості за міжнародними стандартами та П(С)БО

Питання	П(С)БО 32	МСБО 40
1	2	3
Нерухомість, що використовується підприємством (власником).	Операційна нерухомості	Нерухомість, зайнята власником.

Альтернативний підхід до класифікації інвестиційної нерухомості.	Не передбачено	Суб'єктові господарювання, який обирає модель справедливої вартості, після первісного визнання слід оцінювати всю його інвестиційну нерухомість за її справедливою вартістю, за винятком випадків, описаних у параграфі 53. Якщо частка нерухомості, утримувана орендарем за угодою про операційну оренду, класифікується як інвестиційна нерухомість, то положення параграфа 30 не є альтернативою; треба застосовувати модель справедливої вартості. Прибуток або збиток від зміни в справедливій вартості інвестиційної нерухомості слід визнавати в прибутку або збитку за період, у якому він виникає (33-35 МСБО 40). Визнається інвестиційною нерухомістю. (п.п. «б» пункт 8 МСБО 40).
Земля, призначена для майбутнього, але ще не визначеного використання Незавершене будівництво інвестиційної нерухомості.	Спеціальні положення відсутні З метою бухгалтерського обліку не вважається інвестиційною нерухомістю : нерухомість, що перебуває в процесі будівництва або поліпшення з метою продажу за умов звичайної господарської діяльності (п. 5.3).	На етапі будівництва (поліпшення) визнається інвестиційною (пп. «г» пункт 8 МСБО 40).
Первісна оцінка при спорудженні або поліпшенні нерухомості.	Первісною вартістю інвестиційної нерухомості, створеної підприємством, є її вартість, визначена на дату початку використання. Первісна вартість інвестиційної нерухомості збільшується на суму витрат, пов'язаних з її поліпшенням (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання інвестиційної нерухомості (п.11,14 П(С)БО 32).	Собівартість не збільшується на суми понаднормативних витрат матеріалів, оплати праці та інших ресурсів, витрачених під час будівництва або поліпшення цієї нерухомості (§ 23 МСБО 40).
Наступна оцінка	1) за справедливою вартістю (якщо) її можна достовірно визначити); 2) за первісною вартістю за мінусом амортизації і втрат від зменшення корисності та вигід від її відновлення	1) за справедливою вартістю (якщо вона піддається достовірній оцінці); 2) на основі собівартості згідно з МСБО 16 «Основні засоби» (метод ідентичний до методу за первісною вартістю, наведеного в П(С)БО 7 «Основні засоби»). Слід припускати, що ліквідаційна вартість

	згідно з П(С)БО 28 «Зменшення корисності»	інвестиційної нерухомості дорівнює нулю (§ 53 МСБО 40).
Наступний облік за моделлю справедливої вартості	Оцінка інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю повинна застосовуватися до дати вибуття, переведення інвестиційної нерухомості до операційної нерухомості та такої, що утримується для продажу, або, якщо стає не можливим достовірно визначити її справедливу вартість на дату баланс (п. 17).	Нерухомість необхідно продовжувати обліковувати за справедливою вартістю до моменту вибуття (або до того, коли вона стане такою, що займається власником, або почне поліпшуватися з метою продажу у звичайній діяльності), навіть якщо зіставні ринкові операції стають менш частими або ринкові ціни стають не такими доступними (§ 55 МСБО 40).
Облік як інвестиційної нерухомості сукупності об'єктів, що використовуються разом з нею.	П(С)БО 32 вимагає обліковувати стаціонарні об'єкти, що входять до комплексу (ліфти, кондиціонери), вартість яких враховано при визначенні справедливої вартості інвестнерухомості, за балансом за первісною вартістю. Вартість інших активів, що використовуються разом з інвестнерухомістю (меблі, офісна техніка), відображати в обліку як окремі об'єкти за методом первісної вартості згідно з П(С)БО 7.	МСФЗ вимагає уникати подвійного обліку активів або зобов'язань, пов'язаних з інвестиційною нерухомістю. У зв'язку з цим компоненти, що входять до єдиного комплексу, який генерує грошовий потік, та враховані під час визначення його справедливої вартості, не можуть обліковуватись як окремий актив. Наприклад, якщо офісне приміщення здають в оренду разом із меблями, до справедливої вартості офісу зазвичай включається і справедлива вартість меблів, оскільки орендний дохід пов'язаний з офісом, що має меблі. Коли меблі включають до справедливої вартості інвестнерухомості, суб'єкт господарювання не визнає їх як окремий актив (п.п. «б» § 50 МСБО 40).

Таблиця К.5

Відмінності в обліку та відображенні у звітності фінансових інструментів за міжнародними стандартами та П(С)БО

Питання	П(С)БО 13	МСФЗ 9
Класифікація фінансових активів	- кошти, не обмежені для використання, та їх еквіваленти; - дебіторська заборгованість, не призначена для перепродажу; – фінансові інвестиції, утримувані до погашення; - фінансові активи, призначені для перепродажу; – інші фінансові активи.	- фінансові активи, оцінювані за амортизованою вартістю; - фінансові активи, оцінювані за справедливою вартістю (з відображенням зміни вартості в прибутку/збитках); - неторгові пайові інструменти, оцінювані за справедливою вартістю (з відображенням зміни вартості в іншому сукупному доході).
Фінансові інструменти, що виникають із твердих контрактів	Фінансові активи, що виникають у результаті твердих контрактів на купівлю чи продаж ресурсів	Активи, які повинні бути придбані, в результаті твердих угод на купівлю чи продаж товарів або послуг, зазвичай не визнаються доти, доки хоча б одна зі сторін

Первісна оцінка фінансових активів	(робіт, послуг), відображаються в балансі після виникнення права на одержання активу. За фактичною собівартістю (п. 30 П(С)БО 13)	не виконає дію згідно з договором (пп. «б» § Б 3.1.2 додатка Б до МСФЗ 9) За справедливою вартістю. А в разі, коли фінансових актив оцінюють не за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки в прибутку або збитку, плюс або мінус витрати на операцію, що прямо належать до придбання чи випуску такого фінансового активу (§ 5.1.1 МСФЗ 9)
------------------------------------	--	---

Таблиця К.6

Відмінності в обліку та відображенні у звітності орендних операцій за міжнародними стандартами та П(С)БО

Питання	П(С)БО 14	МСБО 17
1	2	3
Оренда цілісних майнових комплексів	П(С)БО 14 не поширюється на угоди про оренду цілісних майнових комплексів.	Оренда цілісних майнових комплексів не розглядається як особливий вид оренди
Ознаки, за яких оренду визнають фінансовою	Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з восьми ознак (п. 4 П(С)БО 14)	Оренда, як правило, визнається фінансовою за наявності хоча б однієї з п'яти ознак, наведених у § 10 МСБО 17.
Коли проводити або змінювати класифікацію угоди про оренду	Не розглядає	1) на початку оренди; 2) при зміні положень угоди, що призводить до іншої класифікації (§ 13 МСБО 17)
Відображення в обліку об'єкта операційної оренди	Потрібно обліковувати об'єкт на позабалансовому рахунку за вартістю, зазначеною в угоді про оренду	Немає такої вимоги
Первісне визнання дебіторської заборгованості при фінансовій оренді.	До її первісної оцінки дебіторської заборгованості не включаються витрати орендодавця на ведення переговорів та укладення угоди про оренду.	До первісної оцінки дебіторської заборгованості включаються первісні витрати на ведення переговорів та укладення угоди про оренду (наприклад, комісійні, юридичні послуги, крім загальних накладних витрат).

Таблиця К.7

Відмінності в обліку та відображенні у звітності запасів за міжнародними стандартами та П(С)БО

Питання	П(С)БО 9, 16	МСБО 2
1	2	3
Малоцінні швидкозношувані предмети	Розглядаються як особливий різновид запасів. Облік регулюється особливими правилами	Не виділяються в окремий різновид запасів.
Облік запасів, придбаних на умовах відстрочення платежу	Спеціальне правило обліку не встановлено	Елемент фінансування (наприклад, різниця між ціною придбання у звичайних умовах оплати і фактично сплаченою сумою) має бути

Питання	П(С)БО 9, 16	МСБО 2
1	2	3
Запаси, отримані в обмін на інші запаси	Спеціальні правила оцінки первісної вартості залежно від подібності/неподібності запасів.	визнаний процентними витратами протягом періоду фінансування. Спеціальні правила оцінки не встановлено
Безкоштовно отримані запаси	Наводяться спеціальні правила оцінки	Спеціальні правила оцінки не наводяться
Запаси, внесені як внесок до статутного капіталу.	Наводяться спеціальні правила оцінки	Спеціальні правила оцінки не наводяться.
Будівельні матеріали та обладнання, що вимагають монтажу.	При будівництві основних засобів можуть відображатися у складі запасів до моменту монтажу й використання.	Якщо мета будівництва – спорудження основних засобів, такі активи не можуть відображатися за статтею запасів. Їх потрібно відображати у складі необоротних активів.
Уцінка запасів	Пряме списання сум уцінок на витрати	Списання уцінки на витрати може проводитись шляхом списання на витрати, а може шляхом створення резерву уцінки.
Відновлення вартості раніше уцінених запасів.	Відображається як збільшення іншого операційного доходу	Відображається як зменшення витрат за тією статтею, на яку зазвичай списується собівартість запасів
Операції з нестач і втрат від псування запасів.	Спеціальні правила обліку.	Спеціальні правила обліку відсутні.

ДОДАТКИ
ДО ПОЛІТИК ТА ПРОЦЕДУР СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ
ТОВ «ТРАСТ» (альтернативна пропозиція відповідно вимог МСУЯ 1, 2)

ЗМІСТ

№ Додатка	Назва
ДОДАТОК 1	СТРУКТУРА АУДИТОРСЬКОЇ КОМПАНІЇ
ДОДАТОК 2	ОЦІНЮВАННЯ ПАРТНЕРІВ ІЗ ЗАВДАННЯ
ДОДАТОК 3	ЩОРІЧНА ЗАЯВА ПРО НЕЗАЛЕЖНІСТЬ, КОНФІДЕНЦІЙНІСТЬ ТА ПІДТВЕРДЖЕННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ ПРИДАТНОСТІ ТА НАЛЕЖНОГО СТАТУСУ
ДОДАТОК 4	РЕЄСТР ЗАГРОЗ НЕЗАЛЕЖНОСТІ
ДОДАТОК 5	РЕЄСТР ПІДПРИЄМСТВ, ЩО СТАНОВЛЯТЬ СУСПІЛЬНИЙ ІНТЕРЕС – відсутній
ДОДАТОК 6	ЩОРІЧНА ДЕКЛАРАЦІЯ ПРО КОНФІДЕНЦІЙНІСТЬ
ДОДАТОК 7	АНКЕТА НЕЗАЛЕЖНОСТІ ДЛЯ ПІДПРИЄМСТВ, ЩО НЕ СТАНОВЛЯТЬ СУСПІЛЬНИЙ ІНТЕРЕС
ДОДАТОК 8	АНКЕТА НЕЗАЛЕЖНОСТІ ДЛЯ ПІДПРИЄМСТВ, ЩО СТАНОВЛЯТЬ СУСПІЛЬНИЙ ІНТЕРЕС
ДОДАТОК 9	КОНТРОЛЬНИЙ ПЕРЕЛІК НОВИХ КЛІЄНТІВ АУДИТОРСЬКОЇ КОМПАНІЇ
ДОДАТОК 10	ФОРМА ПРОДОВЖЕННЯ ВІДНОСИН
ДОДАТОК 11	ЛИСТ ПРО ПРИПИНЕННЯ ПОВНОВАЖЕНЬ АУДИТОРА
ДОДАТОК 12	ЛИСТ КЛІЄНТУ ПРО ВІДМОВУ ВІД ВИКОНАННЯ ЗАВДАННЯ
ДОДАТОК 13	ЗАПИТАННЯ ДЛЯ ПРОВЕДЕННЯ СПІВБЕСІДИ З ПОТЕНЦІЙНИМИ ПРАЦІВНИКАМИ
ДОДАТОК 14	РЕЗУЛЬТАТИ ОПИТУВАННЯ ПІСЛЯ СПІВБЕСІДИ
ДОДАТОК 15	ЗАПИТ НА ОТРИМАННЯ РЕКОМЕНДАЦІЇ ДЛЯ КАНДИДАТА НА ПОСАДУ
ДОДАТОК 16	АНКЕТА ОЦІНКИ ПЕРСОНАЛУ ТА ПОТРЕБ У НАВЧАННІ
ДОДАТОК 17	БЕЗПЕРЕРВНЕ ПРОФЕСІЙНЕ НАВЧАННЯ
ДОДАТОК 18	КОНТРОЛЬНИЙ СПИСОК ДЛЯ ПРОВЕДЕННЯ ПЕРЕВІРКИ ЯКОСТІ ЗАВДАНЬ
ДОДАТОК 19	АНКЕТА ОЦІНКИ НАВИЧОК ПЕРСОНАЛУ
ДОДАТОК 20	ФОРМА ПРИЗНАЧЕННЯ КОМАНДИ ІЗ ЗАВДАННЯ
ДОДАТОК 21	ПИСЬМОВА УГОДА ПРО НАДАННЯ КОНСУЛЬТАЦІЙ
ДОДАТОК 22	ПРОТОКОЛ КОНСУЛЬТАЦІЙ
ДОДАТОК 23	ГРАФІК ПЛАНУВАННЯ ТА КОНТРОЛЮ ПЕРЕВІРОК ДОКУМЕНТАЦІЇ ІЗ ЗАВДАНЬ
ДОДАТОК 24	ГРАФІК ПЛАНУВАННЯ ТА КОНТРОЛЮ ПЕРЕВІРОК НЕЗАВЕРШЕНИХ ЗАВДАНЬ
ДОДАТОК 25	ГРАФІК ПЛАНУВАННЯ ТА КОНТРОЛЮ ПЕРЕВІРКИ ЯКОСТІ ЗАВДАНЬ
ДОДАТОК 26	АНКЕТА ДЛЯ ПІДТВЕРДЖЕННЯ МОЖЛИВОСТІ АУДИТОРСЬКОЇ КОМПАНІЇ ЗДІЙСНЮВАТИ АУДИТОРСЬКУ ДІЯЛЬНІСТЬ
ДОДАТОК 27	АНКЕТА ДЛЯ ПЕРЕВІРКИ ЗАВДАНЬ ШЛЯХОМ АНАЛІЗУ АУДИТОРСЬКИХ ФАЙЛІВ
ДОДАТОК 28	ІНСТРУКЦІЯ З АНАЛІЗУ АУДИТОРСЬКИХ ФАЙЛІВ
ДОДАТОК 29	АНКЕТА ДЛЯ ЩОРІЧНОЇ ОЦІНКИ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ

	ЯКІСТЮ АУДИТОРСЬКОЇ КОМПАНІЇ
ДОДАТОК 30	РЕЄСТР ПОДАРУНКІВ ТА ГОСТИННОСТІ
ДОДАТОК 31	ПОЛІТИКИ ТА ПРОЦЕДУРИ РОЗГЛЯДУ СКАРГ
ДОДАТОК 32	ПИСЬМОВА УГОДА ПРО НАДАННЯ КОНСУЛЬТАЦІЙ
ДОДАТОК 33	ПРОТОКОЛ КОНСУЛЬТАЦІЙ
ДОДАТОК 34	ГРАФІК ПЛАНУВАННЯ ТА КОНТРОЛЮ ПЕРЕВІРОК ДОКУМЕНТАЦІЇ З ЗАВДАНЬ
ДОДАТОК 35	ГРАФІК ПЛАНУВАННЯ ТА КОНТРОЛЮ ПЕРЕВІРОК НЕЗАВЕРШЕНИХ ЗАВДАНЬ
ДОДАТОК 36	ГРАФІК ПЛАНУВАННЯ ТА КОНТРОЛЮ ПЕРЕВІРКИ ЯКОСТІ ЗАВДАНЬ
ДОДАТОК 37	АНКЕТА ДЛЯ ПІДТВЕРДЖЕННЯ МОЖЛИВОСТІ ФІРМИ ЗДІЙСНЮВАТИ АУДИТОРСЬКУ ДІЯЛЬНІСТЬ
ДОДАТОК 38	АНКЕТА ДЛЯ ПЕРЕВІРКИ ЗАВДАНЬ ШЛЯХОМ АНАЛІЗУ АУДИТОРСЬКИХ ФАЙЛІВ
ДОДАТОК 39	ІНСТРУКЦІЯ З АНАЛІЗУ АУДИТОРСЬКИХ ФАЙЛІВ
ДОДАТОК 40	АНКЕТА ДЛЯ ЩОРІЧНОЇ ОЦІНКИ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ АУДИТОРСЬКОЇ КОМПАНІЇ
ДОДАТОК 41	РЕЄСТР ПОДАРУНКІВ ТА ГОСТИННОСТІ

Як альтернатива щодо створення Додатків:

ТОВ «ТРАСТ»_ДОДАТОК 3. До Політик та процедур СУЯ

РІЧНА ЗАЯВА ПРО НЕЗАЛЕЖНІСТЬ, КОНФІДЕНЦІЙНІСТЬ ТА ПІДТВЕРДЖЕННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ ПРИДАТНОСТІ ТА НАЛЕЖНОГО СТАТУСУ

Форма для заповнення працівником

ПІБ: **Шевченко Ольга Олексіївна,**
аудитор

МСА вимагають, щоб Компанія отримала підтвердження від усіх консультантів, які беруть участь в аудиті, що вони:

- є незалежними;
- приймають вимоги Компанії щодо конфіденційності;
- є кваліфікаційно-придатними та мають належні знання та досвід.

Всі партнери, працівники, субпідрядники та консультанти повинні *підтвердити, що вони розуміють і будуть дотримуватися обмежень щодо торгівлі інсайдерською інформацією.*

Ця форма підписується, надсилається на ім'я, вказане в ній, до початку залучення до виконання аудиту. Така заява поновлюється щороку

НЕЗАЛЕЖНІСТЬ

Відповідно до політики Компанії, всі партнери, персонал та інші особи, залучені до професійної діяльності або іншим чином пов'язані з нею, повинні заповнити та підписати заяву про незалежність як умову працевлаштування.

1 Чи є Ви або будь-хто з Ваших близьких осіб бенефіціарним власником у будь-якого клієнта, та володієте акціями або часткою в статутному капіталі будь-якого клієнта?

ТАК / НІ

Якщо відповідь "ТАК", будь ласка, перелічіть нижче наявні володіння акціями або частками в статутному капіталі клієнтів.

ВСТАВИТИ ВІДПОВІДЬ:

2 Чи володієте Ви або будь-хто з Ваших близьких осіб правом голосу в будь-якій іншій

Компанії, що надає послуги обов'язкового аудиту фінансової звітності.

ТАК / НІ

Якщо «ТАК», опишіть деталі.

ВСТАВИТИ ВІДПОВІДЬ

3 Чи працювали Ви або будь-хто з Ваших близьких осіб у будь-якого клієнта Компанії протягом останніх двох років? Чи Ви ведете на даний момент предметні переговори з метою приєднання/працевлаштування/офіційної (формальної) або неформальної співпраці з будь-яким клієнтом Компанії?

ТАК / НІ

Якщо «ТАК», опишіть деталі.

ВСТАВИТИ ВІДПОВІДЬ

4 Чи були Ви або будь-хто з Ваших близьких осіб залучені до управління, ділової діяльності будь-якого клієнта Компанії?

ТАК / НІ

Якщо «ТАК», опишіть деталі.

ВСТАВИТИ ВІДПОВІДЬ

5 Чи маєте Ви або будь-хто з Ваших близьких осіб спільний діловий інтерес з клієнтом Компанії?

ТАК / НІ

Якщо «ТАК», опишіть деталі.

ВСТАВИТИ ВІДПОВІДЬ

6 Чи отримували Ви або будь-хто з Ваших близьких осіб позику від клієнта або на користь клієнта, чи надавали забезпечення на користь клієнта або приймали будь-яке забезпечення від клієнта?

ТАК / НІ

Якщо «ТАК», опишіть деталі.

ВСТАВИТИ ВІДПОВІДЬ

7 Чи маєте Ви або будь-хто з Ваших близьких пов'язаних осіб намір приєднатися або наразі ведете предметні переговори з метою працевлаштування/офіційної (формальної) або неформальної співпраці з будь-яким клієнтом Компанії?

ТАК / НІ

Якщо «ТАК», опишіть деталі.

ВСТАВИТИ ВІДПОВІДЬ

8 Чи приймали Ви або будь-хто з Ваших близьких осіб матеріальні блага або послуги на вигідних умовах, чи отримували надмірну гостинність від будь-якого клієнта Компанії?

ТАК / НІ

Якщо «ТАК», опишіть деталі.

ВСТАВИТИ ВІДПОВІДЬ

9 Чи виступаєте Ви довіреною особою, підписуєте документи або виконуєте будь-яку управлінську чи іншу роль для будь-якого клієнта Компанії, чи маєте особисті або родинні зв'язки з будь-яким клієнтом Компанії?

ТАК / НІ

Якщо «ТАК», опишіть деталі.

ВСТАВИТИ ВІДПОВІДЬ

10 Чи підтверджуєте Ви, що не порушували умов договору про нерозголошення конфіденційної інформації, укладеного з Компанією, не порушували обов'язків щодо нерозголошення конфіденційної інформації, отриманої у зв'язку з виконанням посадових або договірних обов'язків.

ТАК / НІ

** Бенефіціарна власність включає володіння акціями/частками в статутному капіталі як вами, так і вашими близькими родичами або тісно пов'язаними з вами особами. Володіння може бути прямим, або як бенефіціар трасту, або як директор довірчої власності, або як інвестор інвестиційного плану, який володіє такими інвестиціями.*

Зазвичай наступне вказує на близький зв'язок з особою:

- A)** близькою особою є чоловік/дружина або співмешканець/співмешканка
- B)** близькими особами є неповнолітні діти, в тому числі пасинки та падчерики;
- C)** близькими особами є батько/мати, вітчим/мачуха
- D)** володіння компанією, в якій особа має 20 або більше відсотків часток у статутному капіталі

(акцій).

Е) також до близьких осіб відносяться рідний/двоюрідний брати, рідна/двоюрідна сестри, рідний брат/сестра дружини (чоловіка), племінник/племінниця, рідний дядько/тітка, дід/баба, прадід/прабаба, внук/внучка, правнук/правнучка, зять/невістка, тесть/теща, свекор/свекруха, батько та мати дружини (чоловіка) сина (дочки), усиновлювач/усиновлений, опікун/піклувальник, особа, яка перебуває під опікою або піклуванням зазначеного суб'єкта.

В ІНСАЙДЕРСЬКА ДІЯЛЬНІСТЬ

Ви повинні знати про законодавчі положення, що забороняють інсайдерську діяльність. Таким чином, ви не повинні купувати або продавати акції, якщо ви володієте опублікованою інформацією про клієнта, яка може вплинути на ціну. Ви також не повинні радити будь-кому іншому купувати або продавати акції, якщо ви володієте такою інформацією.

С ІНТЕРЕСИ, НЕ ПОВ'ЯЗАНІ З БІЗНЕСОМ

Компанія повинна бути незалежною у відносинах з клієнтами. Будь ласка, перелічіть нижче будь-які ділові інтереси, директорські посади тощо, які ви маєте. Якщо ви не маєте жодних, будь ласка, вкажіть "не маю".

Бізнес-інтереси:

Посада Директора:

Посада в Наглядовій раді:

Посада в Правлінні:

Отримані довіреності на представництво:

Інше:

Д КОНФІДЕНЦІЙНІСТЬ ТА БЕЗПЕКА

Відповідно до політики Компанії, всі партнери із завдання, працівники, субпідрядники та консультанти, залучені до виконання завдань, повинні заповнити та підписати заяву про конфіденційність як умову працевлаштування. Звертаємо вашу увагу на необхідність дотримання конфіденційності під час виконання всіх завдань, зокрема:

- робочі документи та інформація про клієнта завжди повинні зберігатися належним чином, щоб унеможливити несанкціонований доступ до них персоналу клієнта або третіх осіб;
- аудиторські процедури Компанії не повинні розкриватися третім особам без належного дозволу відповідального партнера;
- інформація про клієнта не повинна розкриватися ні персоналу клієнта, ні третім особам без належного погодження з відповідальним партнером або клієнтом;
- інформація про клієнта не повинна обговорюватися там, де її можуть почути працівники клієнта або треті особи;
- Ви повинні негайно повідомити партнера, якщо вам стало відомо про конфлікт або конфлікти інтересів;
- Порушення правил щодо конфіденційної інформації буде розглядатися як дисциплінарний проступок і може, за умови проведення розслідування, призвести до негайного звільнення, а за певних обставин - до судового позову.

Е ПІДТВЕРДЖЕННЯ НАЛЕЖНОГО СТАТУСУ ФІНАНСОВА ДОБРОЧЕСНІСТЬ ТА НАДІЙНІСТЬ

1. Чи виносив суд рішення про стягнення з Вас боргу за останні десять років?

ТАК / НІ

2. За останні десять років Ви укладали будь-які мирові угоди з Вашими кредиторами?

ТАК / НІ

3. Чи оголошували Вас коли-небудь банкрутом, чи виносили судовий наказ про стягнення заборгованості, чи подавали щодо Вас коли-небудь заяву про банкрутство?

ТАК / НІ

4. Чи підписували Ви коли-небудь договір в інтересах кредитора, здійснювали переуступку права вимоги на користь кредиторів або домовлялися про виплату винагороди кредиторам?

ТАК / НІ

СУДИМОСТІ АБО ЦИВІЛЬНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ

Не потрібно вказувати правопорушення, скоєні до 14 років (якщо вони не були скоєні протягом останніх десяти років), а також порушення правил дорожнього руху, які не призвели до позбавлення права керування транспортним засобом, обмеження чи позбавлення волі.

Чи визнавали Ви коли-небудь себе винним або були визнані у вчиненні будь-якого

правопорушення? Якщо так, вкажіть деталі в кінці цієї форми, суд, який визнав Вас винним, правопорушення, покарання та дату винесення вироку.

ТАК / НІ

Чи були Ви протягом останніх п'яти років учасником будь-якого цивільного або господарського провадження, пов'язаного з Вашою професійною або комерційною діяльністю, в результаті якого суд виніс рішення проти Вас або уклав мирову угоду?

ТАК / НІ

1. Чи були Ви коли-небудь позбавлені судом права обіймати посаду керівника, або позбавлені права участі в управлінні чи веденні справ будь-якої компанії?

ТАК / НІ

ДІЛОВА РЕПУТАЦІЯ І ХАРАКТЕРИСТИКА

Чи Вам коли-небудь:

Відмовляли у праві або обмежували у праві займатися будь-якою діяльністю, для якої потрібна спеціальна ліцензія, реєстрація або інший дозвіл?

ТАК / НІ

Пред'явлено обвинувачення в протиправних діях або зловживаннях у зв'язку з професійною діяльністю?

ТАК / НІ

Ваші дії стали предметом дисциплінарного провадження з боку професійного органу або роботодавця, в результаті яких проти Вас було винесено рішення про догану, попередження, звільнення з посади або піддано публічній критиці з боку будь-якої професійної організації, до якої ви належите або належали?

ТАК / НІ

Відмовляли у вступі або виключали з членства в будь-якій професійній організації?

ТАК / НІ

Звільнили з будь-якої посади (крім посади аудитора) чи роботи, або просили піти з будь-якої посади?

ТАК / НІ

Отримували догану, попередження про майбутню поведінку, дисциплінарне стягнення або публічну критику з боку будь-якого регуляторного органу або будь-якого офіційно призначеного розслідування, пов'язаного з регулюванням фінансової, професійної або іншої підприємницької діяльності?

ТАК / НІ

Чи виносилися щодо Вас судові рішення за ініціативою будь-якого регуляторного органу або органу досудового розслідування, пов'язаного з регулюванням фінансової, професійної або підприємницької діяльності?

ТАК / НІ

Чи берете Ви зараз участь у будь-якому розслідуванні або дисциплінарному провадженні?

ТАК / НІ

Будь ласка, опишіть нижче обставини, що супроводжують будь-яку відповідь "так".

ПІДТВЕРДЖЕННЯ

Я прочитала та зрозуміла обмеження щодо інсайдерських операцій, усвідомлюю необхідність уникати будь-якого конфлікту з інтересами клієнтів.

Я усвідомлюю необхідність зберігати конфіденційність щодо справ клієнтів.

Мені не відомо про будь-які фактичні або потенційні претензії до Компанії, про які ще не було повідомлено особі, на яку покладено кінцеву відповідальність та підзвітність за систему управління якістю Компанії.

Я відповіла на вищезазначені питання правдиво і чесно, наскільки мені відомо і наскільки я переконана. Якщо будь-яка з вищезазначених обставин зміниться, я зобов'язуюсь негайно повідомити про це особі, на яку покладено кінцеву відповідальність та підзвітність за систему управління якістю Компанії.

Підпис _____

Шевченко О.О.:

(Дата)

РЕЦЕНЗІЯ

Я розглянула відповіді, надані у заяві про незалежність та конфіденційність і підтверджені кваліфікації, обґрунтування належного статусу. Я впевнена, що вищезазначена особа має право

виконувати аудиторську роботу для Компанії.

Особа, на яку покладено кінцеву відповідальність
та підзвітність за систему управління якістю Компанії: _____ С.С. Килимчук

ДОДАТОК 27. До Політик та процедур СУЯ

**АНКЕТА ДЛЯ ПЕРЕВІРКИ ЗАВДАНЬ ШЛЯХОМ АНАЛІЗУ АУДИТОРСЬКИХ
ФАЙЛІВ**

Наведено приблизну схему, якої слід дотримуватися при перевірці завдання шляхом аналізу аудиторських файлів. Він містить низку відповідних питань, на які слід надати відповідь. Ці питання визначають рівень дотримання Компанією МСА та відповідних етичних вимог. *Готується в и б і р к о в о на вимогу учасників, зовнішніх перевіряючих*

ПЕРЕЛІК ПЕРЕВІРЕНИХ ФАЙЛІВ

Документ	Клієнт	Кінець періоду	Партнер	Причина вибору
1.				
2.				

Питання, які виникли при перевірці	Вжиті заходи
Головне	
Постійний аудиторський файл	
Лист-зобов'язання	
Попередній досвід	
Законодавчі та нормативні акти	
Пов'язані сторони	
Бізнес-ризик	
Система внутрішнього контролю	
Оцінка системи бухгалтерського обліку	
Планування	
Незалежність	
Оцінка ключових питань та питань підвищеного ризику	
Оцінка сфер низького ризику	
Суттєвість	
Попередні аналітичні процедури	
Врахування ризику шахрайства та помилок	
Первинна оцінка безперервності діяльності	
Комунікація з клієнтом	

Питання, які виникли при перевірці	Вжиті заходи
Робота членів команди із завдання	
Завершення та контроль	
Загальні процедури контролю	
Підсумкові аналітичні процедури	
Перевірка розкриттів інформації	
Події після звітної дати	
Остаточна оцінка безперервності діяльності	
Письмові запевнення	
Аудиторська документація	
Основні засоби (ОЗ)	
Запаси та незавершене виробництво	
Дебіторська заборгованість	
Кредиторська заборгованість	
Дохід	
Витрати	
Заробітна плата	

Особа, на яку покладено кінцеву відповідальність
та підзвітність за систему управління якістю Компанії: _____ С.С. Килимчук

ТОВ «ТРАСТ»

ДОДАТОК 20. До Політик та процедур СУЯ

ФОРМА ПРИЗНАЧЕННЯ КОМАНДИ ІЗ ЗАВДАННЯ

Клієнт: ТОВ «Жайворонок» (мале підприємство, ініціативний аудит)

Дата:

Питання	Робоча група	
	Ремесло Р.В, ключовий партнер	аудитор, Шевченко О.О., аудитор
Чи має команда достатній практичний досвід для виконання цього завдання?	так	так
Чи має команда достатнє знання міжнародних стандартів та нормативно-правових вимог?	так	так
Чи володіє команда достатніми сучасними професійними знаннями, щоб виконати це завдання?	так	так
Чи володіє команда достатніми знаннями про бізнес середовище та	так	так

галузь, в якій здійснює діяльність клієнт?		
Чи достатньо в команді членів, які здатні застосовувати обґрунтовані професійні судження?	так	так
Чи має команда достатні ресурси, щоб виконати завдання у визначений термін?	так	так
Чи володіє команда достатніми знаннями про політики та процедури управління якістю Компанії?	так	так
Висновок: Група аудиторів у складі Ремесла Р.В. (ключовий партнер), Шевченко О.О. (аудитора) володіє достатніми професійними знаннями та компетентностями, розумінням та дотриманням політики і процедур внутрішньофірмових регламентів щодо управління якістю аудиторської компанії		

Відповідальна за КЯ на рівні завдання – аудитор Коломис Н.Г.

Керівник ТОВ «Жайворонок»:

Токарець Сергій Васильович

Ключовий партнер:

Особа, на яку покладено кінцеву відповідальність

та підзвітність за систему управління якістю Компанії: _____ С. С. Килимчук
дата, підпис

Навчальне видання

*Левицька Світлана Олексіївна
Михайленко Оксана Анатоліївна
Остап'юк Наталія Анатоліївна
Осадча Ольга Олексіївна
Садовська Ірина Борисівна*

АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ: МЕТОДИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ ПІДХОДИ

Навчальний посібник

Підписано до друку 04.07.2025 р. Формат 70×100¹/₁₆.
Ум.-друк. арк. 10,6. Обл.-вид. арк. 11,9.
Тираж 100 прим. Зам. № 5665.

*Видавець і виготовлювач
Національний університет
водного господарства та природокористування
вул. Соборна, 11, м. Рівне, 33028.*

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до
державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів
видавничої продукції РВ № 31 від 26.04.2005 р.*