

Тема 3.

ОЦІНКА РИЗИКІВ ТА ДІЇ У ВІДПОВІДЬ НА ОЦІНЕНІ РИЗИКИ МСА 300-499

1. МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності»
2. МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»
3. МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»
4. МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»
5. МСА 402 «Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги»
6. МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту»

1. МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності»

Сфера застосування МСА 300

МСА розглядає відповідальність аудитора за планування аудиту фінансової звітності.

Цей МСА написаний у контексті постійного аудиту. Додаткові міркування стосовно першого завдання з аудиту ідентифіковано окремо.

Роль та час планування

Планування аудиту включає встановлення загальної стратегії аудиту для завдання та розробку плану аудиту. Адекватне планування допомагає у виконанні аудиту фінансової звітності, зокрема:

Допомагає аудитору приділити відповідну увагу важливим сферам аудиту.

Допомагає аудитору своєчасно ідентифікувати та вирішувати потенційні проблеми.

Допомагає аудитору належно організувати й управляти завданням з аудиту з метою його ефективного та кваліфікованого виконання.

Допомагає обрати членів групи із завдання, що мають відповідний рівень підготовки та компетентності, щоб діяти у відповідь на очікувані ризики, а також спрощує належний розподіл роботи між ними.

Полегшує управління та нагляд за членами групи із завдання, а також огляд їх роботи.

Допомагає координувати роботу аудиторів компонентів та експертів.

Метою аудитора є планування аудиту так, щоб його можна було виконати ефективно.

Діяльність, що передує завданню

На початку поточного завдання з аудиту аудитор повинен виконати такі дії:

а) Виконати процедури відповідно до вимог МСА 220 стосовно продовження стосунків з клієнтом та конкретного завдання з аудиту¹;

б) Оцінити дотримання відповідних етичних вимог, включаючи незалежність, відповідно до вимог МСА 220;

в) Отримати розуміння умов завдання відповідно до вимог МСА 210

Планування

Аудитор має визначити загальну стратегію аудиту, яка б устанавлювала обсяг, час і напрям аудиту, а також спрямовувала розробку плану аудиту.

Розробляючи загальну стратегію аудиту, аудитор повинен:

- ідентифікувати характеристики завдання, які визначатимуть його обсяг;
- встановити звітні цілі завдання для планування часу аудиту та характеру необхідного повідомлення інформації;
- уточнити характер, час та обсяг ресурсів, необхідних для виконання завдання

Аудитор має розробити план аудиту з
описом:

а) характеру, часу та обсягу запланованих процедур оцінки ризиків, як визначено у МСА 315;

б) характеру, часу та обсягу запланованих подальших аудиторських процедур на рівні твердження, як визначено у МСА 330;

в) інших запланованих аудиторських процедур, які слід виконати для дотримання вимог МСА під час виконання завдання.

Аудитор повинен включити в аудиторську документацію:

- а) загальну стратегію аудиту;
- б) план аудиту;
- в) будь-які важливі зміни, внесені під час виконання завдання з аудиту, в загальну стратегію та план аудиту, а також причини внесення цих змін

2. МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»

Сфера застосування цього МСА

МСА розглядає відповідальність аудитора за ідентифікацію й оцінку ризиків суттєвого викривлення фінансових звітів через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, включаючи його внутрішній контроль.

Метою аудиторів є ідентифікація й оцінка ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки на рівні фінансового звіту та тверджень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, включаючи його внутрішній контроль, забезпечивши у такий спосіб основу для розробки і впровадження дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення.

Твердження - інформація надана управлінським персоналом, явна або інша, яка міститься у фінансових звітах та яку використовує аудитор для розгляду потенційних викривлень різного типу, що може мати місце.

Бізнес-ризик - ризик, що є наслідком значущих умов, подій, обставин, діяльності або бездіяльності, які можуть негативно вплинути на здатність суб'єкта господарювання досягти своїх цілей та реалізувати свої стратегії, а також наслідком встановлення невідповідних цілей і стратегій.

Внутрішній контроль - процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками, для забезпечення обґрунтованої впевненості в досягненні цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансової звітності, ефективності та результативності діяльності, а також дотриманні застосовних законів і нормативних актів.

Процедури оцінки ризиків - аудиторські процедури, які виконують для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, визначення й оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки на рівні фінансової звітності та тверджень.

Значний ризик - ідентифікований та оцінений ризик суттєвого викривлення, що, за судженням аудитора, потребує спеціального розгляду аудитором.

Процедури оцінки ризиків мають включати таке:

а) 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;

б) аналітичні процедури;

в) спостереження та перевірку.

3. МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»

Сфера застосування цього МСА

МСА розглядає відповідальність аудитора за застосування концепції суттєвості під час планування та проведення аудиту фінансової звітності. В МСА 450¹ пояснюється, як застосовується суттєвість під час оцінки впливу ідентифікованих викривлень на сам аудит і впливу невивірених викривлень, якщо такі є, на фінансову звітність.

Суттєвість у контексті аудиту

У концептуальних основах фінансової звітності поняття суттєвості часто розглядається у контексті підготовки та подання фінансової звітності. Хоча концептуальні основи фінансової звітності 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 робляться з урахуванням супутніх обставин і залежать від розміру або характеру викривлення, або їх поєднання; та
- судження щодо питань, які є суттєвими для користувачів фінансовою звітністю, робляться на основі розуміння загальних потреб у фінансовій інформації користувачів як групи. Можливий вплив викривлень на окремих користувачів, потреби яких можуть значно відрізнятися, не розглядається.

Визначення аудитором суттєвості є предметом професійного судження та залежить від розуміння аудитором потреб користувачів фінансової звітності у фінансовій інформації. За таких умов аудитору доцільно припустити, що користувачі:

а) мають достатнє знання бізнесу, економічної діяльності та бухгалтерського обліку, а також готові вивчати інформацію у фінансовій звітності з належною ретельністю;

б) розуміють, що фінансову звітність підготовлено, надано й перевірено з урахуванням рівнів суттєвості;

в) визнають невизначеність, притаманну вимірюванню сум, що ґрунтуються на оцінках, судженнях і розгляді майбутніх подій; та

г) приймають обґрунтовані економічні рішення на основі інформації, що міститься у фінансовій звітності.

Метою аудитора є
відповідне застосування
концепції суттєвості при
плануванні та проведенні
аудиту.

4. МСА ззо «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»

Сфера застосування цього МСА

МСА розглядає відповідальність аудитора за розробку та провадження дій у відповідь на ризики суттєвого викривлення, ідентифіковані й оцінені аудитором відповідно до МСА 315 під час аудиту фінансової звітності.

Метою аудитора є отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів стосовно оцінених ризиків суттєвого викривлення через розробки і провадження відповідних дій у відповідь на такі ризики.

Процедури по суті - аудиторські процедури, призначені для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень.

Процедури по суті включають:

- тести деталей (класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації);
- аналітичні процедури по суті.

Тести заходів контролю -

аудиторська процедура, призначена для оцінки ефективності функціонування заходів контролю в запобіганні або виявленні та виправленні суттєвих викривлень на рівні тверджень.

5. МСА 402 «Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги»

Сфера застосування МСА

МСА розглядає відповідальність аудитора суб'єкта господарювання за отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів у випадках, якщо суб'єкт господарювання використовує послуги однієї або більше організацій, що надають послуги. Особливо це має відношення до того, як аудитор застосовує вимоги МСА 315 і МСА 330 для отримання розуміння такого клієнта включно з питаннями внутрішнього контролю, які стосуються аудиту, достатнього для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення, а також розробки і виконання подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики.

Метою аудитора користувача, якщо користувач використовує послуги організації, що надає послуги, є:

а) отримання розуміння характеру і важливості послуг, що надаються цією організацією, та їх вплив на внутрішній контроль користувача, який має відношення до аудиту, достатнього для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення;

б) розробка і виконання аудиторських процедур у відповідь на ці ризики.

Аудитор користувача - аудитор, який проводить аудити та надає звіти щодо фінансової звітності суб'єкта господарювання - користувача.

Аудитор організації, що надає послуги - аудитор, який за замовленням організації, що надає послуги, дає звіт з надання впевненості щодо засобів контролю в цій організації.

Організація, що надає послуги - стороння організація (або частина сторонньої організації), яка надає суб'єктам господарювання - користувачам послуги, що є частиною інформаційних систем, важливих для фінансової звітності цих суб'єктів господарювання.

Суб'єкт господарювання - користувач - суб'єкт господарювання, який використовує організацію, що надає послуги, і фінансова звітність якого підлягає аудиту.

6. МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту»

Сфера застосування МСА

МСА розглядає відповідальність аудитора за оцінку впливу ідентифікованих викривлень на сам аудит і впливу не виправлених викривлень, якщо такі є, на фінансову звітність. МСА 700 розглядає відповідальність аудитора за висновок під час формулювання думки щодо фінансової звітності, чи було отримано обґрунтовану впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому вільна від суттєвих викривлень.

Метою аудитора є оцінка:

- а) впливу на аудит ідентифікованих викривлень;
- б) впливу невивірених викривлень, якщо такі є, на фінансову звітність.

Викривлення - розбіжність між сумою, класифікацією, поданням або розкриттям статті у фінансовому звіті та сумою, класифікацією, поданням або розкриттям інформації, які є обов'язковими для цієї статті відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Викривлення можуть виникати внаслідок помилки або шахрайства.

Невиправлені викривлення - викривлення, які аудитор накопичив під час аудиту і які не було виправлено.

Аудитор повинен своєчасно інформувати відповідний управлінський персонал про всі викривлення, накопичені під час аудиту, якщо це не заборонено законом або нормативними актами³.

Аудитор повинен вимагати від управлінського персоналу виправлення цих.

Якщо управлінський персонал відмовляється виправляти деякі або всі викривлення, про які йому повідомив аудитор, аудитор повинен отримати розуміння підстав управлінського персоналу не робити виправлень і враховувати це розуміння.