СХВАЛЕНО
рішення Ради АПУ
від 13.02.2023 (протокол № 105)

ІНФОРМАЦІЙНЕ ПОВІДОМЛЕННЯ
РАДИ АУДИТОРСЬКОЇ ПАЛАТИ УКРАЇНИ

ЩОДО ОСОБЛИВОСТЕЙ ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНОГО СТАНДАРТУ 315 (переглянутого у 2019 році) «ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНЮВАННЯ РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ»

Аудиторська палата України звертає увагу своїх членів на те, що на офіційному вебсайті Міністерства фінансів України 24 листопада 2022 року розміщено переклад Міжнародного стандарту аудиту (МСА) 315 (переглянутого у 2019 році) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення»

МСА 315 (переглянутий) визначає відповідальність аудитора за ідентифікацію та оцінку ризиків суттєвих викривлень у фінансовій звітності. Згідно п. 10 цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15 грудня 2021 року або після цієї дати.

Дата набрання чинності

Відповідно до Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» при провадженні аудиторської діяльності застосовуються міжнародні стандарти аудиту, оприлюднені державною мовою на офіційному вебсайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, який забезпечує їх актуалізацію. При цьому центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, має право визначати дату, з якої застосовуватимуться міжнародні стандарти аудиту.

Міністерство фінансів не визначало дату застосування МСУЯ відмінну від зазначеної у самих стандартах, отже, вони набувають чинності з дати, визначеної відповідним стандартом з урахуванням таких особливостей:

МСА 315 (переглянутий у 2019 році) застосовується для завдань з аудиту фінансової звітності за 2022 рік. Враховуючи, що багато суб'єктів аудиторської діяльності вже прийняли завдання з аудиту фінансової звітності за 2022 рік та розпочали виконання завдання, та здійснили оцінку ризиків згідно з МСА 315 (переглянутим), чинним для аудитів фінансової звітності за періоди, що закінчуються 15 грудня 2013 року або пізніше, Рада АПУ вважає, що аудитори повинні виконати повторну ідентифікацію і оцінку ризиків суттєвого викривлення у фінансовій звітності за такими завданнями з урахуванням вимог МСА 315 (переглянутого у 2019 році)

Стосовно завдань з аудиту фінансової звітності за 2021 рік, які приймаються до виконання у поточному періоді, слід застосовувати попередню редакцію МСА 315 (переглянутого). Разом з тим, беручи до уваги, що наступні редакції стандартів містять удосконалені вимоги та рекомендації, а суб'єкти аудиторської діяльності змінюють власні підходи до аудиту та системи управління якістю послуг, Рада АПУ вважає, що аудитору також доречно застосовувати МСА 315 (переглянутий у 2019р) для всіх завдань з аудиту фінансової, які

він виконує після 1 січня 2023року незалежно від періоду, за який складено фінансову звітність.

Що потрібно знати стосовно МСА 315 (переглянутого у 2019р)

Метою цього інформаційного повідомлення є привернути увагу членів АПУ до окремих положень МСА 315 (переглянутого у 2019 році), які є новими та потребують особливої уваги аудиторів.

Матеріали, наведені далі, основані на публікаціях РМСАНВ та МФБ, які були випущені на допомогу аудиторам у застосуванні МСА 315 (переглянутого у 2019 році) та можуть бути знайдені за посиланням: https://www.iaasb.org/focus-areas/identifying-and-assessing-risks-material-misstatement; https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards, а саме:

Introduction to ISA 315 (revised 2019), Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement, випущене РМСАНВ у грудні 2019;

ISA 315 (Revised 2019) Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement - First-Time Implementation Guide, випущений РМСАНВ у липні 2022 року;

The Risk Identification And Assessment Process: Tips On Implementing ISA 315 (revised 2019), випущений МФБ у грудні 2022 року.

Мета перегляду МСА 315

Стандарт було переглянуто з метою покращення його зрозумілості та послідовного застосування щоб:

• Сприяти узгодженості застосування процедур ідентифікації та оцінки ризиків;

• Зробити стандарт більш масштабованим за допомогою переглянутих вимог, заснованих на принципах;

• Зменшити складність і зробити стандарт більш зручним для використання аудиторами всіх організацій, незалежно від характеру чи складності.

• Заохочувати до більш ретельної оцінки ризиків та, отже, до більш спрямованих заходів у відповідь на ідентифіковані ризики.

• Підтримати аудиторів у використанні стандарту шляхом включення керівних матеріалів, які визнають мінливе середовище, включно з інформаційними технологіями.

Основні зміни

ОТРИМАННЯ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЙОГО СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ:

• Посилені вимоги щодо прояву професійного скептицизму;

• Пояснення того, що процес оцінки ризиків забезпечує основу для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень, а також для розробки подальших процедур аудиту;

• Робиться окремий акцент на розумінні застосовної концептуальної основи фінансового звітування;

• Розрізнення характеру та уточнення обсягу роботи, необхідної для непрямого та прямого контролю в системі внутрішнього контролю;

• Уточнення того, які саме засоби контролю необхідно визначити для цілей оцінки структури контролю, і визначення того, чи було цей контроль впроваджено.

ІНШІ ВДОСКОНАЛЕННЯ:

Масштабованість

• Вимоги, засновані на принципах, зосереджені на тому, «що» потрібно зробити

• У матеріалах щодо застосування окремо висвітлюються питання пропорційності та масштабованості, ілюструючи збільшення масштабу для складніших ситуацій і зменшення масштабу для менш складних ситуацій

Використання технологій в аудиті

• До матеріалів щодо застосування включені міркування щодо використання автоматизованих інструментів і методів з урахуванням запитань і відповідей робочої групи з технологій IAASB

Сама модель аудиторського ризику не змінилася. Проте вдосконалення та роз'яснення допомагають аудиторам у застосуванні моделі аудиторського ризику під час ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення.

ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНЮВАННЯ РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ

Нові поняття і визначення

Значний клас операцій, залишок рахунку або розкриття інформації (Significant class of transactions, account balance or disclosure)	Спектр невід'ємного ризику (Spectrum of inherent risk)	Фактори невід'ємного ризику (Inherent risk factors)
Мета – допомогти з ідентифікацією та оцінкою ризиків суттєвих викривлень.	Мета – допомогти аудитору прийняти судження на основі ймовірності та величини можливого викривлення в діапазоні від вищої до нижчої межі під час оцінки ризиків суттєвого викривлення.	Мета – зосередити увагу аудитора на схильності тверджень до викривлення. До них належать: складність, суб'єктивність, зміни, невизначеність або схильність до викривлення через упередженість керівництва або інші фактори ризику шахрайства.

ІДНТИФІКАЦІЯ І ОЦІНЮВАННЯ РИЗИКУ

• Окрема оцінка невід'ємного ризику та ризику контролю

• Переглянуте визначення «значного ризику» для ризиків, близьких до верхньої межі спектра невід'ємного ризику

• Якщо аудитор не планує перевіряти ефективність функціонування заходів контролю, оцінка ризику суттєвого викривлення збігається з оцінкою невід'ємного ризику.

ІНШІ ЗМІНИ

• Вимога перегляду наприкінці процесу оцінки ризиків класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації, які не були визначені як значні, але є суттєвими.

• Стандарт включає нові й оновлені додатки для розуміння ІТ та загальних заходів контролю ІТ

Підвищені вимоги до документування, що стосуються професійного скептицизму

Роз'яснюється «порогове значення» для визначення «можливих» ризиків суттєвого викривлення в МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»: Ризик суттєвого викривлення існує тоді, коли є можливість виникнення викривлення (тобто його ймовірність); і матеріалізування, якщо це можливо (тобто його величина).

На які інші стандарти впливає перегляд МСА 315?

МСА 315 (переглянутий у 2019) вносить деякі зміни до інших стандартів, зокрема, покращує процедури, які вимагаються МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» та МСА 540 (переглянутим), «Аудит облікових оцінок та пов'язані з ними розкриття інформації». Відповідні поправки також були внесені до МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності».

За винятком безпосередніх поправок вимоги цих стандартів залишаються незмінними.

Окремі правки внесені до МСА 300, «Планування аудиту фінансової звітності», МСА 402, «Положення щодо аудиту суб'єкта господарювання, що користується послугами організації, що надає послуги», МСА 500, «Аудиторські докази».

Вплив на МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»

Поняття	Незмінно	Зміни
Отримання доказів	Отримання достатніх відповідних аудиторських доказів для зниження аудиторського ризику до прийнятно низького рівня	-

Поняття	Незмінно	Зміни
Модель аудиторського ризику	Аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення (МСА 220 п. 13с). загальна модель аудиторського ризику не змінилася.	-
Невід'ємний ризик, ризик контролю, ризик невиявлення	Поняття невід'ємного ризику, ризику контролю та ризику невиявлення не змінились.	• Відтепер потрібна окрема оцінка невід'ємного ризику та ризику контролю. • Введено поняття спектру невід'ємного ризику та факторів невід'ємного ризику
Ризик суттєвого викривлення	Визначення «ризик суттєвого викривлення» не змінилося.	Хоча визначення ризику суттєвого викривлення не змінилося, у матеріалах застосування до МСА 200 було уточнено та пояснено поняття порогу для ідентифікації можливого викривлення (МСА 200 А15а). Завдяки включенню цього роз'яснення до МСА 200, а не до МСА 315 (переглянутого у 2019р), воно доповнює визначення ризику суттєвого викривлення у МСА 200.
Професійний скептицизм	Аудитори повинні застосовувати професійний скептицизм під час планування і виконання аудиторських процедур.	Вдосконалено процедури з метою заохочення аудитора до зміни поведінки під час проведення аудиторських процедур, а також посилені вимоги до документації.
Професійне судження	Від аудитора також вимагається застосовувати професійне судження (під час планування та	-

Поняття	Незмінно	Зміни
	виконання процедур оцінки ризиків. Загальна концепція не змінилася, але були внесені різні вдосконалення для допомоги аудитору застосовувати судження.	
Міркування, характерні для невеликих суб'єктів господарювання	Концепція масштабованості (тобто можливість застосовувати МСА до організацій різного розміру та складності) є невід'ємною частиною стандартів РМСАНВ, і міркування аудитора щодо масштабованості та пропорційності розглядаються в окремих параграфах переглянутого стандарту (міркування щодо масштабованості).	• Переглянутий стандарт зосереджується на складності, а не на розмірі (тобто, на «менш складних», а не на «менших» суб'єктах господарювання відповідно до підходу РМСАНВ до таких організацій. • Масштабованість проілюстровано за допомогою контрастних прикладів у всьому стандарті (які ілюструють обидва кінці спектра складності), а не лише зосередження на «менших суб'єктах»
Міркування, характерні для суб'єктів господарювання державного сектору	Міркування щодо суб'єктів господарювання державного сектору збережені.	Ці параграфи були оновлені де це доцільно з метою відображення унікальних особливостей державного сектору.

Додатки до стандарту:

Додатки до стандарту є його невід'ємною частиною та мають таку ж силу, як матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали. Мета та передбачуване використання кожного Додатка пояснюється або в назві додатка, або у вступному параграфі. Кожен Додаток має на меті надати аудитору корисні рекомендації щодо розробки та виконання процедур оцінки ризиків.

У МСА 315 (переглянутому в 2019 році) додатки в основному призначені для подальшого пояснення питань, що більш безпосередньо стосуються суб'єкта господарювання, які вважаються корисними для аудитора при виконанні процедур, передбачених МСА 315

(переглянутим у 2019 році). Навпаки, питання, пов’язані безпосередньо з діями аудитора щодо того, як застосовувати вимоги, містяться в матеріалах для застосування.

Різні питання, що стосуються з суб’єктів господарювання, було перенесено з матеріалів для застосування МСА 315 (переглянутого) до додатків МСА 315 (переглянутого у 2019 році), зокрема:

Додаток 1: Положення щодо суб’єкта господарювання та його бізнес-моделі;

Додаток 3: Розуміння системи внутрішнього контролю суб’єкта господарювання;

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

Крім цього було розроблено кілька нових додатків для допомоги у застосуванні стандарту:

Додаток 2: Розуміння факторів невід'ємного ризику	Описує, як виникає кожен із факторів невід’ємного ризику, включених до МСА 315 (переглянутого у 2019 році). Надає приклади подій або умов, які можуть призвести до існування ризиків суттєвого викривлення.
Додаток 5: Положення щодо інформаційних технологій (ІТ)	Надає додаткові питання для розгляду аудитором для розуміння того, як компанія використовує ІТ у своїй системі внутрішнього контролю, включаючи: • Додаткові питання, які аудитор може розглянути для розуміння того, як суб'єкт господарювання використовує ІТ у своїй системі внутрішнього контролю • Приклади типових характеристик інформаційних систем різної складності. • Міркування щодо масштабованості. • Допоміжний матеріал для ідентифікації ІТ-додатків, які схильні до ризиків, пов’язаних із використанням ІТ
Додаток 6: Положення щодо загальних заходів контролю ІТ	Розроблено, щоб надати додаткові питання, які аудитор може розглянути для розуміння загальних принципів заходів контролю ІТ, включаючи: • Опис характеру загальних засобів контролю ІТ; • Приклади загальних засобів контролю ІТ, які можуть існувати; • Приклади загальних заходів контролю ІТ для усунення ризиків, що виникають в результаті використання ІТ, в тому числі для різних ІТ-додатків в залежності від їх характеру

На що слід звернути увагу:

Зміни в отриманні розуміння суб'єкта господарювання

В МСА 315 (переглянутому у 2019), розглядаються 3 загальні сфери, які потрібен розуміти аудитор:

- Суб'єкт господарювання і його середовище.
- Застосовна концептуальна основа фінансової звітності.
- Система внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

Зміни в розумінні суб'єкта господарювання і його середовища

Враховуючи еволюцію та дедалі складніший характер середовища, в якому працюють суб'єкти господарювання, необхідне розуміння суб'єкта господарювання та його середовища тепер зосереджується на відповідних аспектах бізнес-моделі суб'єкта господарювання (див. параграфи А62–А67 МСА 315 (переглянутого у 2019 році)). Цей фокус поширюється також і на розуміння аудитором того, як суб'єкт господарювання оцінює свою ефективність. Ці зміни призначені для того, щоб аудитор міг справді зрозуміти, як працює організація, і оцінити її результати з точки зору керівництва, оскільки це може допомогти аудитору краще зрозуміти, де можуть виникнути ризики суттєвих викривлень. Під час отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища аудитор вперше розглядає фактори невід'ємного ризику.

Зміни в розумінні застосовної концептуальної основи фінансової звітності

У попередній версії стандарту, МСА315 (переглянутому), застосовна концептуальна основа фінансової звітності не була відокремлена (вона була включена як частина розуміння суб'єкта господарювання та його середовища) – тепер це відокремлено та має чітку спрямованість. Ризики суттєвого викривлення стають очевидними, коли управлінський персонал застосовує вимоги до фінансової звітності до обставин підприємства. Розгляд ЗКОФЗ стає для аудитора більш важливим, оскільки ризики суттєвих викривлень можуть виникати через те, як застосовна КОФЗ застосовується до обставин суб'єкта господарювання. На те, як застосовується відповідна КОФЗ, може вплинути багато факторів, у тому числі фактори невід'ємного ризику, компетентність тих, хто тлумачить і застосовує вимоги, а також кількість тлумачень, необхідних для застосування вимог. Деякі або всі ці фактори можуть призвести до ризиків суттєвих викривлень у разі застосування відповідної КОФЗ.

Зміни в розумінні системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання - Незважаючи на те, що підхід до розуміння системи контролю суб'єкта господарювання загалом не змінився (тобто потрібно отримати розуміння 5 компонентів системи внутрішнього контролю), МСА 315 (переглянутим у 2019) було внесено багато змін стосовно того, що саме потрібно розуміти для кожного компонента.

Нові дефініції	Опис	Пояснення
Заходи контролю (Controls)	Політики або процедури, які суб’єкт господарювання встановлює для досягнення цілей контролю, поставлених керівництвом або особами, наділеними керівними повноваженнями. У цьому контексті: (i) Політика (Policies) – це заяви про те, що повинно або не повинно бути зроблено всередині суб’єкта господарювання для здійснення контролю. Такі заяви можуть бути задокументовані, прямо викладені в повідомленнях або матися на увазі в діях і рішеннях. (ii) Процедури (Procedures) – це дії для реалізації політики	Заходи контролю вбудовані в компоненти системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання (пар. А2) Політика реалізується за допомогою дій персоналу всередині суб'єкта господарювання або за допомогою утримання персоналу від дій, які суперечили б такій політиці. (пар. А3) Процедури можуть бути призначені за допомогою офіційної документації або інших способів передачі інформації керівництвом або особами, наділеними керівними повноваженнями, або можуть бути результатом поведінки, яка не запропонована, а скоріше обумовлена культурою суб'єкта господарювання. Процедури можуть бути застосовані через дії, дозволені ІТ-додатками, які використовуються суб'єктом господарювання, або передбачені іншими аспектами ІТ-середовища суб'єкта господарювання (пар. А4) Існує 2 види заходів контролю: прямі та непрямі. Прямі заходи контролю – це заходи контролю, які є досить точним для усунення ризиків істотних викривлень на рівні тверджень. Непрямі заходи контролю – це заходи контролю, які підтримують прямі заходи контролю. (пар. А5)

Розмежування прямих і непрямих компонентів системи внутрішнього контролю: 5 компонентів внутрішнього контролю було розділено на два типи, які відповідають характеру заходів контролю в кожному компоненті та можуть впливати на ідентифікацію та оцінку аудитором ризиків суттєвих викривлень, а також на реагування на оцінені ризики:

- в компонентах середовище контролю, процес оцінювання ризиків суб'єкта господарювання та процес моніторингу системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання заходи контролю є *переважно непрямими заходами контролю* (хоча можуть існувати певні засоби прямого контролю, але вони менш імовірні у цих компонентах);
- в компонентах інформаційна система та повідомлення інформації, і заходи контролю вони є в основному *прямими заходами контролю*

Більш докладну інформацію щодо розуміння компонентів системи внутрішнього контролю дивиться МСА 315 (переглянутий у 2019) параграфи 21 – 26.

Метою оцінки кожного компонента системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання є визначення наявності недоліків у цьому компоненті (в контексті характеру і обставин суб'єкта господарювання), які можуть вплинути на ідентифікацію та оцінку аудитором ризику суттєвого викривлення та розробку подальших заходів у відповідь. Вимога визначити чи були виявлені недоліки контролю тепер стосується всієї роботи, виконаної для отримання розуміння системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

Крім того, відповідно до МСА 265 від аудитора вимагається визначити, чи є один або сукупність недоліків суттєвим недоліком (що далі розглядається в МСА 265).

Розгляд інформаційних технологій

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

Нові дефініції	Опис	Пояснення
Заходи контролю обробки інформації (Information processing controls)	Заходи контролю, що стосуються обробки інформації в IT-додатках або ручних інформаційних процесів в інформаційній системі організації, які безпосередньо усувають ризики для цілісності інформації (тобто повноти, точності і достовірності транзакцій та іншої інформації)	Ризики для цілісності інформації виникають через схильність до неефективної реалізації інформаційної політики суб'єкта господарювання, яка є політикою, що визначає інформаційні потоки, записи і процеси звітності в інформаційній системі суб'єкта господарювання. Заходи контролю обробки інформації – це процедури, які підтримують ефективну реалізацію інформаційної політики суб'єкта господарювання. Заходи контролю обробки інформації можуть бути автоматизованими (тобто вбудованими в IT-додатки) або виконуватись вручну (наприклад, засоби контролю введення або виведення) і можуть залежати від інших заходів контролю, включаючи інші заходи контролю обробки інформації або загальні заходи контролю IT. (пар. А6)
Середовище інформаційних технологій (IT environment)	IT інфраструктура і прикладне програмне забезпечення, а також IT-процеси та персонал, залучений до цих процесів, які суб’єкт господарювання використовує для підтримки бізнес-операцій і досягнення бізнес-стратегій. Для мети цього МСА:	N/A

Нові дефініції	Опис	Пояснення
	(i) IT-додаток (IT application) – це програма або набір програм, які використовуються для ініціювання, обробки, запису та подання транзакцій або інформації. IT-додатки включають сховища даних і засоби створення звітів. (ii) IT-інфраструктура включає в себе мережу, операційні системи та бази даних, а також пов'язане з ними апаратне та програмне забезпечення. (iii) IT-процеси (IT processes) – це процеси суб'єкта господарювання для управління доступом до IT-середовища, управління змінами в програмах або змінами в IT-середовищі та управління IT-операціями.	
Ризики, що виникають в результаті використання IT (Risks arising from the use of IT)	Схильність заходів контролю обробки інформації до неефективного проектування або експлуатації, або ризики для цілісності інформації (тобто повноти, точності і достовірності транзакцій та іншої інформації) в інформаційній системі суб'єкта господарювання через неефективне проектування або функціонування заходів контролю в IT процесах суб'єкта господарювання. (див. IT-середовище)	N/A

МСА 315 (переглянутий у 2019 році) суттєво змінив і розширив вимоги та матеріали для застосування щодо IT. Основні зміни щодо IT можна знайти в підрозділі Розуміння компонентів системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання - Інформаційна система та повідомлення інформації, а також заходи контролю.

Загалом, для розуміння інформаційної системи необхідно розуміти такі аспекти IT:

(a) IT-середовище, що стосується інформаційної системи; і

(b) використання суб'єктом господарювання ІТ (тобто ІТ-додатків, пов'язаних із потоками транзакцій та обробкою інформації в інформаційній системі).

Аудитор зобов'язаний лише ідентифікувати ІТ-додатки та інші аспекти ІТ-середовища, які піддаються ризикам, пов'язаним із використанням ІТ.

Зміни в ідентифікації та оцінюванні ризиків суттєвого викривлення

Нові дефініції	Опис	Пояснення
Релевантні твердження (Relevant assertions)	Твердження про клас операцій, залишок рахунків або розкриття інформації, якщо воно містить виявлений ризик суттєвого викривлення. Визначення релевантності твердження проводиться до розгляду будь-яких пов'язаних з ним заходів контролю (тобто невід'ємний ризик).	Ризик суттєвого викривлення може бути пов'язаний з більш ніж одним твердженням, і в цьому випадку всі твердження, до яких відноситься такий ризик, є релевантними твердженнями. Якщо твердження не містить виявленого ризику суттєвих викривлень, то воно не є релевантним. (пар. А9)
Значний клас операцій, залишок рахунку або розкриття інформації (Significant class of transactions, account balance or disclosure)	Клас операцій, залишок рахунку або розкриття інформації, для яких є одне або кілька відповідних тверджень.	N/A

МСА 315 (переглянутий у 2019 році) відокремив вимоги щодо ідентифікації ризиків суттєвого викривлення від вимог щодо оцінки цих ризиків. Ці зміни мають на меті створити основу для надійного виявлення і оцінки ризиків суттєвого викривлення аудитором.

Як зазначено вище модель аудиторського ризику не змінилася. Аудитор повинен ідентифікувати ризики суттєвого викривлення на двох рівнях – рівні фінансової звітності та на рівні тверджень. Але під час ідентифікації ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень аудитор тепер зобов'язаний визначити *релевантні твердження* та пов'язані *значні класи операцій, залишки на рахунках або розкриття інформації*.

МСА 315 (переглянутим у 2019 році) введено поняття спектра невід'ємного ризику, яке використовується під час оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень як професійне судження аудитора в межах певного діапазону. Аудитор зобов'язаний: *оцінити імовірність і величину викривлення* з урахуванням факторів невід'ємного ризику та характеру або обставин можливого викривлення; і *визначити – де* саме *в спектрі невід'ємного ризику оцінюється можливе викривлення*. Стандарт не визначає категорій за спектром невід'ємного ризику, але визнає, що аудитор може розподілити ризики суттєвих

викривлень за категоріями відповідно до спектру невід'ємного ризику на основі своєї оцінки невід'ємного ризику.

Зміни у вимогах до документування

Враховуючи вдосконалення, внесені у стандарт, потрібна нова більш досконала документація для:

(a) Ключових елементів розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, застосовної основи фінансової звітності та кожного з компонентів системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання (зазначені конкретні параграфи стандарту). Документація повинна містити джерело інформації, а також проведені процедури оцінки ризику.

(b) Структури і впровадження заходів контролю в компоненті заходів контролю.

(c) Ідентифікованих й оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень. Це також включає значні ризики та ризики, для яких процедури по суті самі по собі не забезпечують достатніх належних аудиторських доказів. Обґрунтування важливих суджень також має бути задокументовано.

(d) Параграф А238 МСА 315 (переглянутого у 2019 році) також звертає увагу на різні фактори, які мають бути задокументовані для демонстрування прояву аудитором професійного скептицизму.

Додаткові ресурси:

Ресурси МФБ та РМСАНВ: https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/publications/risk-identification-and-assessment-process-tips-implementing-isa-315-revised-2019 https://www.iaasb.org/focus-areas/identifying-and-assessing-risks-material-misstatement

Презентаційні матеріали заходів АПУ доступні на вебсайті АПУ https://www.apu.com.ua

Записи заходів, присвячених темі Ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення на ютуб каналі АПУ https://www.youtube.com/@user-mc4hs5xr8m