

**Додаток до міжнародних
стандартів контролю якості,
аудиту,
огляду, іншого надання
впевненості та супутніх
послуг**

**Видання 2020 року
Частина III**

Цей «Додаток до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2020 року, частина III» Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (International Auditing and Assurance Standards Board), опубліковані Міжнародною федерацією бухгалтерів (International Federation of Accountants) у квітні 2021 р. англійською мовою, перекладені на українську мову Міністерством фінансів України (схвалено Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності при Міністерстві фінансів України) у лютому 2024 р., та відтворені з дозволу IFAC (МФБ). Процес перекладу «Додаток до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2020 року, частина III» був розглянутий IFAC (МФБ), і переклад виконувався відповідно до Документа про політику – «Політика щодо перекладу публікацій Міжнародної федерації бухгалтерів («Policy Statement – Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants International Federation of Accountants»)). Затверджений текст «Додаток до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2020 року, частина III» опублікований IFAC (МФБ) англійською мовою. IFAC (МФБ) не несе відповідальності за точність і повноту перекладу або дії, які можуть відбутися в результаті перекладу.

Авторське право на текст англійською мовою «Додаток до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2020 року, частина III» © квітень 2021 р. належить IFAC (МФБ). Всі права захищені.

Авторське право на текст українською мовою «Додаток до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2020 року, частина III» © 2024 р. належить IFAC (МФБ). Всі права захищені.

Назва мовою оригіналу: Supplement to the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition, volume III; ISBN: 978-1-60815-459-3

Контактна адреса для отримання дозволу на відтворення, передачу або використання цього документа в інших подібних цілях: permissions@ifac.org.

Міжнародна федерація бухгалтерів (International Federation of Accountants®) або МФБ (IFAC®) допомагає реалізації структур і процесів, що забезпечують діяльність РМСАНВ (IAASB).

Ні РМСАНВ, ні МФБ не несуть відповідальності за шкоду, заподіяну будь-якій особі, яка діє або утримується від дій внаслідок матеріалів у цій публікації, незалежно від того, чи завдано шкоди через недбальство або іншим чином.

Міжнародні стандарти аудиту, Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості, Міжнародні стандарти завдань з огляду, Міжнародні стандарти супутніх послуг, Міжнародні стандарти контролю якості, Нотатки з міжнародної практики аудиту, Проекти для обговорення, Консультаційні документи та інші публікації РМСАНВ, видаються МФБ та захищені авторським правом МФБ.

Авторське право © МФБ квітень 2021 р. Усі права застережені. Цю публікацію можна завантажити для особистого та некомерційного використання (тобто професійного посилення чи дослідження) або придбати на сайті www.iaasb.org. Для перекладу, відтворення, зберігання чи передачі або для інших аналогічних видів використання цього документа потрібний письмовий дозвіл.

«Рада з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості», «Міжнародні стандарти аудиту», «Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості», «Міжнародні стандарти завдань з огляду», «Міжнародні стандарти супутніх послуг», «Міжнародні стандарти контролю якості», «Нотатки з міжнародної практики аудиту», «РМСАНВ», «МСА», «МСЗНВ», «МСЗО», «МССП», «МСКЯ», НМПА, та логотип РМСАНВ є торговельними марками МФБ або зареєстрованими торговельними марками та знаками обслуговування МФБ у США та інших країнах.

Для отримання інформації про авторське право, торговельну марку та дозволи, прохання перейти до дозволів або звернутися до permissions@ifac.org.



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org

ISBN: 978-1-60815-564-4

Торговельні та зареєстровані торговельні марки та знаки обслуговування

Рада з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості®
РМСАНБ (IAASB®)



Міжнародні стандарти аудиту®

Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості™

Міжнародні стандарти завдань з огляду™

Міжнародні стандарти супутніх послуг™

Міжнародні стандарти контролю якості™

Нотатки з міжнародної практики аудиту™

МСА®

МСЗНВ™

МСЗО™

МССП™

МСУЯ™

МСКЯ™

НМПА™

**ДОДАТОК ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ
КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ, АУДИТУ, ОГЛЯДУ, ІНШОГО НАДАННЯ
ВПЕВНЕНОСТІ ТА СУПУТНІХ ПОСЛУГ**

ЧАСТИНА ІІІ

ЗМІСТ

	Сторінка
ЯКІСТЬ АУДИТУ	
Концептуальна основа якості аудиту: ключові елементи, що створюють середовище для якості аудиту.....	2 – 57
КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ	
Змінена Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості.....	58 – 85

КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ЯКОСТІ АУДИТУ: КЛЮЧОВІ ЕЛЕМЕНТИ, ЩО СТВОРЮЮТЬ СЕРЕДОВИЩЕ ДЛЯ ЯКОСТІ АУДИТУ

Як РМСАНВ бачить Концептуальну основу якості аудиту

Метою Концептуальної основи якості аудиту є:

- Підвищення розуміння ключових елементів якості аудиту.
- Заохочення ключових зацікавлених сторін до пошуку шляхів підвищення якості аудиту.
- Допомога ключовим зацікавленим сторонам у покращенні діалогу з цієї теми.

РМСАНВ очікує, що Концептуальна основа викличе широке обговорення та прийняття позитивного плану дій для забезпечення постійного підвищення якості аудиту.

Від аудиторів вимагається дотримання відповідних стандартів аудиту та стандартів контролю якості в аудиторських фірмах, а також вимог етики і вимог відповідних законодавчих та нормативних актів. Концептуальна основа не замінює ці стандарти, не встановлює додаткових стандартів та не висуває вимоги щодо виконання завдань з аудиту

Передмова

Фінансова інформація повинна бути доречною, своєчасною та надійною, щоб задовольнити потреби користувачів. Національними законодавчими та нормативними актами, а також зацікавленими сторонами суб'єктів господарювання часто вимагається зовнішній аудит деяких елементів фінансової інформації для надання користувачам впевненості, що фінансовій інформації можна довіряти. Для того щоб зовнішній аудит досяг цієї мети, користувачі фінансової звітності, яка підлягала аудиту, повинні бути впевненими, що аудитори працювали відповідно до прийнятних стандартів, що було виконано «якісний аудит».

Термін «якість аудиту» часто використовується у дебатах між зацікавленими в діяльності підприємства сторонами, у спілкуванні регуляторів, розробників стандартів, аудиторських фірм та інших осіб, у наукових дослідженнях та при розробці нормативних документів. Якість аудиту – складне питання; як вказано у Додатку 1, немає загальновизнаних ані чіткого визначення якості аудиту, ані аналізу цього поняття.

Саме внаслідок цього Рада з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) розробила Концептуальну основу якості аудиту (Концептуальну основу), в якій описала вхідні чинники, чинники процесу та вихідні чинники, які впливають на якість аудиту на рівні аудиторської фірми та на національному рівні для аудитів фінансової звітності. В Концептуальній основі також показано важливість взаємодії зацікавлених сторін та важливість різних чинників, пов'язаних із контекстом.

РМСАНВ вважає, що така Концептуальна основа важлива з погляду інтересів громадськості, оскільки вона:

- Заохочує національні аудиторські фірми, міжнародні мережі аудиторських фірм та професійні бухгалтерські організації замислитись над питаннями підвищення якості аудиту та краще доносити інформацію щодо якості аудиту;
- Підвищує рівень усвідомлення та розуміння зацікавленими сторонами важливих елементів якості аудиту;
- Дає змогу зацікавленим сторонами ідентифікувати чинники, які можуть потребувати першочергової уваги для підвищення якості аудиту. Наприклад, Концептуальну основу можна використати для інформування тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо якості аудиту та заохочення їх до розгляду своєї ролі в її підвищенні;
- Допомогає встановленню стандартів на міжнародному та національному рівнях. Наприклад, РМСАНВ буде користуватись Концептуальною основою під час перегляду Міжнародного стандарту контролю якості (МСКЯ)¹ та Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Вона може також допомогти Раді з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (РМСЕБ) та Раді з Міжнародних стандартів бухгалтерської освіти (РМСБО) під час розгляду ними можливого поліпшення своїх стандартів;
- Полегшує діалог та тісні робочі стосунки РМСАНВ і ключових зацікавлених сторін, а також цих ключових зацікавлених сторін між собою;
- Стимулює наукові дослідження з цієї тематики; та
- Допомогає особам, які опановують аудит, краще розуміти фундаментальні принципи професії, яку вони прагнуть отримати.

¹ Міжнародний стандарт контролю якості (МСКЯ) 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання знадання впевненості і супутні послуги».

ЗМІСТ

	Сторінка
Загальний огляд	8
1. Вхідні чинники.....	12
2. Чинники процесу.....	15
3. Вихідні чинники.....	17
4. Ключові аспекти взаємодії в ланцюгу фінансової звітності.....	23
5. Контекстуальні чинники	31
Додаток 1. Складність визначення якості аудиту.....	45
Додаток 2. Якісні характеристики вхідних чинників та чинників процесу	50

Загальний огляд

1. Термін «**якість аудиту**» охоплює ключові елементи, які створюють середовище, яке максимально підвищує ймовірність того, що якісні аудити виконуються на постійній основі.
2. Метою аудиту фінансової звітності є формування аудитором думки щодо фінансової звітності на основі отриманих прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо того, чи не містить фінансова звітність суттєвих викривлень, та надання ним звіту відповідно до результатів своєї роботи. **Якісного аудиту** може досягти команда із завдання, яка:
 - Демонструє наявність відповідних цінностей, етики та ставлення;
 - Має достатні знання, навички та досвід, а також має достатньо часу для виконання роботи з аудиту;
 - Застосовує ретельний процес аудиту та процедури контролю якості, що відповідають вимогам законів, нормативних актів та застосовних стандартів;
 - Надає корисні та своєчасні звіти; та
 - Правильно взаємодіє з відповідними зацікавленими сторонами.
3. Відповідальність за виконання якісного аудиту фінансової звітності покладено на аудиторів. Втім якість аудиту найкраще досягається в середовищі, де є підтримка та відповідна взаємодія між всіма учасниками ланцюга фінансового звітування.
4. Концептуальна основа спрямована на підвищення розуміння ключових елементів якості аудиту та заохочує аудиторів, аудиторські фірми й інші зацікавлені сторони постійно намагатися підвищити якість аудиту в своєму конкретному середовищі.
5. Концептуальна основа стосується аудиту всіх суб'єктів господарювання незалежно від їх розміру, характеру та складності. Вона також стосується всіх аудиторських фірм незалежно від їх розміру, включаючи аудиторські фірми, які є частиною мережі чи асоціації. При цьому слід враховувати, що ознаки якості аудиту, викладені в цій Концептуальній основі, мають різну важливість та по-різному впливають на якість аудиту.
6. Від аудиторів вимагається дотримання вимог відповідних стандартів аудиту та стандартів контролю якості для аудиторських фірм, а також вимог етики і вимог інших нормативних документів. Наприклад, МСКЯ 1² розглядає відповідальність фірми за свою систему контролю якості. Концептуальна основа не замінює собою ці стандарти, не встановлює додаткові стандарти та не висуває процедурних вимог для виконання завдань з аудиту.
7. Хоча на якість окремого завдання впливають вхідні чинники, чинники процесу та вихідні чинники й взаємодії, описані в цій Концептуальній основі, самої по собі Концептуальної основи якості аудиту недостатньо для оцінювання якості конкретного аудиту. Це є наслідком того, що такі питання, як характер, час виконання та обсяг аудиторських доказів, отриманих внаслідок дій у відповідь на ризики суттєвого викривлення на конкретному суб'єкті господарювання,

² МСКЯ 1 вимагає від аудиторських фірм встановлення й підтримки системи контролю якості, яка б надала їм достатню впевненість, що фірма та її персонал дотримуються вимог професії щодо стандартів і застосовних вимог законодавчих та нормативних актів, а звіти, надані фірмою чи партнерами із завдання, відповідають обставинам аудиту.

КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ЯКОСТІ АУДИТУ: КЛЮЧОВІ ЕЛЕМЕНТИ, ЩО СТВОРЮЮТЬ СЕРЕДОВИЩЕ ДЛЯ ЯКОСТІ АУДИТУ

прийнятність відповідних зроблених аудиторських суджень та дотримання доречних стандартів, потребують детального розгляду.

8. Концептуальна основа розрізняє такі елементи:
 - a. Вхідні чинники
 - b. Чинники процесу
 - c. Вихідні чинники
 - d. Ключові взаємодії в ланцюзі фінансового звітування
 - e. Контекстуальні чинники

Концептуальна основа може мати такий вигляд (рис. 1):



Рис. 1: 1 – контекстуальні чинники; 2 – ділова практика та господарське право; 3 – законодавчі та нормативні акти стосовно фінансового звітування; 4 – застосовна концептуальна основа фінансового звітування; 5 – інформаційні системи; 6 – корпоративне управління; 7 – культурні чинники в широкому розумінні; 8 – законодавство стосовно аудиту; 9 – судочинне середовище; 10 – залучення талантів; 11 – строки фінансового звітування; 12 – ті, кого наділено найвищими повноваженнями; 13 – регуляторні органи; 14 – користувачі; 15 – аудитор; 16 – управлінський персонал; 17 – процес; 18 – вихідні дані; 19 – вхідні дані; 20 – якість аудиту; 21 – взаємодія

Вхідні чинники

9. Вхідні дані групуються в такі групи вхідних чинників:
 - a. Цінності, етика та ставлення аудиторів, на які, в свою чергу, впливає культура, поширена в аудиторській фірмі; та
 - b. Знання, навички та досвід аудиторів, а також час, наданий їм для виконання аудиту.
10. Із цих вхідних чинників якісні характеристики розподіляються на групи, які безпосередньо застосовуються на:
 - a. Рівні завдання з аудиту.
 - b. Рівні аудиторської фірми та тому опосередковано до всіх завдань з аудиту, ЯКІСТЬ АУДИТУ

які виконуються цією аудиторською фірмою; та

- с. Національному рівні (або рівні юрисдикції) та тому опосередковано до всіх аудиторських фірм, які працюють у цій країні, та всіх завдань з аудиту, які вони виконують.
- 11. У Додатку 2 детальніше описано якісні характеристики вхідних чинників на рівні завдання, фірми та країни.
- 12. На вхідні чинники якості аудиту впливає контекст, в якому виконується аудит, взаємодія ключових зацікавлених сторін та вихідні чинники. Наприклад, законодавчими та регуляторними актами (контекст) можуть вимагатись певні звіти (вихідні дані), які впливають на застосовані навички (вихідні дані).

Чинники процесу

- 13. Ретельність процесу аудиту та процедур контролю якості впливають на якість аудиту. В Додатку 2 детальніше описано якісні характеристики чинників процесу на рівні завдання, фірми та країни.

Вихідні чинники

- 14. Вихідні чинники включають офіційно підготовлені звіти та інформацію, які надаються однією стороною іншій стороні, а також чинники, які виникають з процесу аудиту, але є зазвичай неочевидними для осіб поза межами організації, яка проходить аудит. Вони можуть включати, наприклад, поліпшення практики фінансового звітування суб'єкта господарювання та внутрішнього контролю за підготовкою фінансової звітності, які можуть статись внаслідок отриманих аудитором результатів.
- 15. Вихідні дані аудиту часто визначаються контекстом, включаючи законодавчо встановлені вимоги. Хоча деякі із зацікавлених сторін можуть вплинути на характер вихідних даних, інші мають менший вплив. Для деяких зацікавлених сторін, наприклад, інвесторів у суб'єкти господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, аудиторський звіт буде основним вихідним чинником.

Ключові аспекти взаємодії в ланцюгу фінансового звітування

- 16. Хоча кожна із зацікавлених сторін у ланцюгу фінансового звітування відіграє значну роль в підтримці високоякісного фінансового звітування, спосіб, в який зацікавлені сторони взаємодіють між собою, може мати особливий вплив на якість аудиту. На таку взаємодію, включаючи офіційне та неофіційне надання інформації, буде впливати контекст, в якому виконується аудит, та який дозволяє існувати динамічному зв'язку між вхідними та вихідними чинниками. Наприклад, дискусії аудитора та аудиторського комітету компанії, яка допущена до організованих торгів, на стадії планування можуть вплинути на використання спеціальних навичок (вхідний чинник) та на форму й зміст звіту аудитора тим, кого наділено найвищими повноваженнями (вихідний чинник). З іншого боку, у випадку суб'єктів господарювання приватної форми власності протягом аудиту може мати місце тісний контакт з власниками. За цих обставин може мати місце частий неформальний обмін інформацією, а це також вплине на якість аудиту

Контекстуальні чинники

- 17. Існує ціла низка чинників середовища, або контекстуальних чинників, наприклад, законодавчі та нормативні акти, структура корпоративного управління, які потенційно можуть вплинути на характер і якість фінансової звітності та, безпосередньо або опосередковано, на якість аудиту. В разі потреби аудитори враховують ці чинники, визначаючи, як найкраще отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі.

1. Вхідні чинники

1. В якісному аудиті беруть участь аудитори, які:
 - Демонструють відповідні цінності, етику та ставлення; та
 - Мають достатні знання, навички і досвід, а також мають достатній час, виділений їм для виконання аудиторської роботи.
2. Ключові характеристики, які впливають на якість аудиту, описано нижче. Ці характеристики застосовуються на рівні завдання з аудиту, рівні аудиторської фірми та на національному рівні (або рівні юрисдикції³). Кожну характеристику та рівень викладено в окремому розділі.

1.1 Цінності, етика та ставлення – рівень завдання (див. параграфи 2–16 Додатка 2)

3. Партнер із завдання з аудиту⁴ несе відповідальність за завдання, внаслідок чого він безпосередньо відповідає за якість аудиту. На додаток до відповідальності за виконання аудиту партнер із завдання з аудиту відіграє важливу роль в забезпеченні того, що команда із завдання демонструє цінності, етику та ставлення, необхідні для підтримки якісного аудиту.

Ключовими характеристиками є:

- Визнання командою із завдання того, що аудит виконується в інтересах широкій громадськості; та важливості дотримання вимог етики⁵.
- Демонстрація командою із завдання об'єктивності та чесності.
- Незалежність команди із завдання.
- Демонстрація командою із завдання професійної компетентності та належної ретельності.
- Демонстрація командою із завдання професійного скептицизму.

1.2 Цінності, етика та ставлення – рівень фірми (див. параграфи 17–32 Додатка 2)

4. Культура аудиторської фірми має важливий вплив на цінності, етику та ставлення партнерів з аудиту та інших членів команди із завдання, оскільки середовище, в якому працює команда із завдання, може суттєво вплинути на мислення партнерів і персоналу та внаслідок цього, на те, як вони виконують свої обов'язки. Хоча аудит й розрахований на захист інтересів громадськості, аудиторські фірми часто є комерційними суб'єктами господарювання. Культура кожної фірми є важливим чинником у визначенні, як її партнери і персонал функціонують в інтересах громадськості та водночас досягають комерційних цілей фірми.
5. Ключовими аспектами створення культури, в якій якість аудиту буде цінуватися, є

³ Юрисдикція може бути більшою чи меншою за країну. В деяких регіонах світу деякі аспекти регулювання аудиту стосуються низки країн. У деяких країнах аспекти регулювання аудиту поширюються на менші території, наприклад штати або провінції.

⁴ В середовищі державного сектору терміни «клієнт», «завдання», «партнер із завдання» та «фірма» слід за необхідності розуміти як посилання на еквівалентні терміни державного сектору, як це визначено в Міжнародному стандарті державного аудиту (*International Standard of Supreme Audit Institutions – ISSAI*) 40 «Контроль якості для найвищих аудиторських інституцій», розділ 7.

⁵ Кодекс етики професійних бухгалтерів, виданий Радою з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ), ідентифікує п'ять фундаментальних принципів професійної етики для професійних бухгалтерів: чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність і професійна поведінка.

такі:

- Встановлення відповідного «ставлення зверху», яке, поміж іншого, спрямовано на гарантування незалежності фірми.
- Стимулювання необхідних особистих характеристик завдяки системам оцінювання та винагородження, які підтримують якість аудиту.
- Фінансові аспекти не впливають на дії та рішення, які погіршують якість аудиту.
- Підкреслення фірмою важливості забезпечення партнерів і персоналу можливостями продовження професійного розвитку та надання їм доступу до високоякісної технічної підтримки.
- Підтримка фірмою культури консультування зі складних питань.
- Існування надійних систем прийняття рішень щодо прийняття клієнтів та продовження співпраці з ними.

1.3 Цінності, етика та ставлення – національний рівень (див. параграфи 33–40 Додатка 2)

6. Національна діяльність з регулювання аудиту має важливий вплив на культуру у фірмах і цінності, етику та ставлення партнерів з аудиту й інших членів команди із завдання. Ключовими аспектами при цьому будуть:

- Оприлюднення вимог етики, які роз'яснюють як основні принципи етики, так і застосовні конкретні вимоги.
- Активність регуляторних органів, розробників національних стандартів і професійних бухгалтерських організацій у забезпеченні зрозумілості принципів етики та постійного застосування відповідних вимог.
- Обмін інформацією, доречною для прийняття рішень щодо прийняття клієнтів, між аудиторськими фірмами.

1.4 Знання, навички, досвід та час виконання – рівень завдання (див. параграфи 41–58 Додатка 2)

7. Партнер із завдання з аудиту несе відповідальність за те, що команда із завдання в цілому має необхідну компетентність та час, достатній щоб отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі для оприлюднення аудиторської думки.

8. Ключовими аспектами будуть:

- Наявність необхідної компетентності у партнерів та персоналу.
- Розуміння партнерами та персоналом бізнесу суб'єкта господарювання.
- Використання обґрунтованих суджень партнерами та персоналом.
- Активна участь партнера із завдання в оцінці ризиків, плануванні, нагляді та перевірці виконаної роботи.
- Наявність у персоналу, який виконує детальну роботу «на місці», достатнього досвіду. При цьому робота такого персоналу належний спосіб спрямовується, керується та перевіряється, причому існує обґрунтований ступінь наступництва персоналу.
- Наявність у партнерів та персоналу достатнього часу для ефективного виконання аудиту.
- Можливість доступу управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, до партнера із завдання з аудиту та інших членів команди із завдання.

- 1.5 Знання, навички, досвід та час – рівень фірми** (див. параграфи 59–70 Додатка 2)
9. Політика та процедури аудиторської фірми впливають на необхідні знання і досвід партнерів із завдання з аудиту та інших членів команди із завдання, а також на час, який їм надано для виконання необхідної аудиторської роботи. Ключовими аспектами будуть:
- Достатність часу для партнерів та персоналу для розгляду складних питань під час їх виникнення.
 - Належна структурованість команд із завдання.
 - Своєчасне надання партнерами та іншим керівним персоналом аналізу і доречної практичної підготовки або тренування.
 - Забезпечення партнерів з аудиту та персоналу достатньою підготовкою з питань аудиту, обліку та, якщо це доречно, щодо спеціалізованих питань галузі.
- 1.6 Знання, навички, досвід та час – національний рівень** (див. параграфи 71–80 Додаток 2)
10. Національна діяльність може впливати на компетентність аудиторів. Ключовими аспектами будуть:
- Існування суворих вимог до ліцензування аудиторських фірм/індивідуальних аудиторів.
 - ресурсів для ефективної підготовки.
 - Існування заходів для ознайомлення аудиторів з поточними питаннями та забезпечення їх підготовки з нових вимог обліку, аудиту або вимог нормативних актів.
 - Правильне позиціонування аудиторської професії для залучення й утримання осіб з відповідними якостями.

2. Чинники процесу

11. Якісний аудит включає аудиторів, які застосовують суворе дотримання процесу аудиту та процедури контролю якості, що відповідають вимогам законодавчих і нормативних актів, а також застосовних стандартів.
- 2.1 Процес аудиту та процедури контролю якості – рівень завдання** (див. параграфи 81–93 Додатка 2)
12. Аудити слід виконувати відповідно до стандартів аудиту, при цьому вони проходять процедури контролю якості фірми відповідно до вимог МСКЯ 1. Ці вимоги створюють основу для дисциплінованого підходу до оцінювання ризиків, планування, виконання аудиторських процедур та, в кінцевому підсумку, формування й висловлення думки. Іноді методологія та політика й процедури фірми надають більш конкретні вказівки щодо того, наприклад, хто виконує конкретні дії, щодо вимог внутрішнього консультування та форматів документації.
13. Хоча стандарти аудиту та методологія аудиторської фірми формують процес аудиту, спосіб, за яким цей процес застосовується на практиці, адаптується під конкретне завдання з аудиту. Ключовими аспектами будуть:
- Дотримання командою із завдання стандартів аудиту, доречних законодавчих та нормативних актів, а також процедур контролю якості аудиторської фірми.
 - Відповідне використання інформаційних технологій командою із завдання.
 - Існування ефективної взаємодії з іншими особами, зайнятими в аудиті.

- Встановлення управлінським персоналом відповідних механізмів для досягнення ефективності та дієвості процесу аудиту.

2.2 Процес аудиту та процедури контролю якості – рівень фірми (див. параграфи 94–111 Додатка 2)

14. На процес аудиту впливають політика та процедури аудиторської фірми. Ключовими аспектами, які впливають на якість аудиту, будуть:

- Адаптація методології аудиту до нових стандартів аудиту та результатів внутрішніх оглядів контролю якості й зовнішніх перевірок.
- Заохочення методологією аудиту членів команди із завдання до застосування професійного скептицизму та застосування відповідного професійного судження.
- Методологічна вимога ефективного нагляду та перевірки аудиторської роботи.
- Методологічна вимога ведення відповідної аудиторської документації.
- Встановлення суворих процедур контролю якості з моніторингом якості аудиту та виконанням відповідних дій, які логічно випливають з цього.
- За потреби виконання ефективних оглядів контролю якості завдання (ЕОКЯ).

2.3 Процес аудиту та процедури контролю якості – національний рівень (див. параграфи 112–119 Додатка 2)

15. Національна діяльність з регулювання аудиту може впливати на процес аудиту.

16. МСА видаються РМСАНВ. Рада з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (РМСЕБ) встановлює високоякісні стандарти етики для професійних бухгалтерів шляхом розвитку суворого, прийняттого на міжнародному рівні Кодексу етики професійних бухгалтерів. Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерської освіти (РМСБО) розвиває та покращує професійну освіту – включаючи технічну компетентність, професійні навички, а також цінності, етику та ставлення професійних бухгалтерів – шляхом створення Міжнародних стандартів освіти (МСО). Ці стандарти широко впроваджуються на національному рівні. Основними аспектами будуть:

- Розробка стандартів аудиту та інших стандартів, які чітко встановлюють цілі та відповідні застосовні вимоги.
- Розгляд органами, які відповідають за перевірку зовнішнього аудиту, доречних характеристик якості аудиту як для аудиторських фірм, так й для окремих завдань з аудиту.
- Існування ефективних систем розслідування звинувачень щодо невдалих аудитів та застосування за необхідності дисциплінарних заходів.

3. Вихідні чинники

17. За підсумками аудиту різні зацікавлені сторони отримують різні підсумкові результати (вихідні чинники). Такі чинники зазвичай оцінюються з погляду їх корисності й своєчасності та розглядаються як аспекти якості аудиту. Вони також можуть:

- Надавати більш широке розуміння якості аудиту. Наприклад, у звітах органів, які регулюють аудиторську діяльність, можуть описуватись недоліки, ідентифіковані під час перевірок; та
- Безпосередньо впливати на якість аудиту. Наприклад, відповідальність за

КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ЯКОСТІ АУДИТУ: КЛЮЧОВІ ЕЛЕМЕНТИ, ЩО
СТВОРЮЮТЬ СЕРЕДОВИЩЕ ДЛЯ ЯКОСТІ АУДИТУ

повідомлення про конкретне питання, яким може бути ефективність внутрішнього контролю, може призвести до більш жорсткої роботи в цій сфері.

18. Деякі зацікавлені сторони, особливо управлінський персонал, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, та деякі регуляторні органи, мають краще розуміння впливу вхідних чинників на якість аудиту та внаслідок цього можуть краще оцінити їх щонайменше частково. Вихідна інформація від цих інших зацікавлених сторін, наприклад, інформація, надана аудиторським комітетом, може бути корисною щодо якості аудиту для зовнішніх користувачів.
19. Доречні вихідні чинники можуть включати:

Рівень	Вихідні чинники
3.1. Рівень завдання	Від аудитора 3.1.1. Звіти аудитора користувачам фінансової звітності, що підлягала аудиту 3.1.2. Звіти аудитора тим, кого наділено найвищими повноваженнями 3.1.3. Звіти аудитора управлінському персоналу 3.1.4. Звіти аудитора органам фінансового та пруденційного регулювання Від суб'єкта господарювання 3.1.5. Фінансова звітність, що підлягала аудиту 3.1.6. Звіти тих, кого наділено найвищими повноваженнями, включаючи аудиторські комітети Від органів, які регулюють аудиторську діяльність 3.1.7. Надання інформації щодо окремих завдань заудиту
3.2. Рівень фірми та національний рівень	Від аудиторської фірми 3.2.1. Звіти з прозорості 3.2.2. Річні та інші звіти Від органів, які регулюють аудиторську діяльність 3.2.3. Надання узагальненого погляду на результати перевірок аудиторських фірм

3.1 Вихідні чинники – рівень завдання

3.1.1 Звіти аудитора користувачам фінансової звітності, що підлягала аудиту

20. Основним вихідним чинником аудиту є думка аудитора, яка надає користувачам впевненість щодо надійності фінансової звітності, що підлягала аудиту. Для більшості користувачів відсутність модифікованої аудиторської думки – це важливий сигнал щодо надійності фінансової інформації. На цінність цього сигналу може впливати низка чинників, включаючи репутацію аудиторської фірми⁶, яка виконувала аудит, припущення щодо ефективності застосованого процесу аудиту.

⁶ Репутація аудиторської фірми не розглядається окремо в Концептуальній основі, оскільки вона не є елементом якості аудиту, а є чимось, що може виникнути внаслідок сталого проведення якісного аудиту. Існує низка чинників, які впливають на репутацію фірми, включаючи її розмір, маркетингову активність та ступінь, до якого на неї можуть негативно вплинути судові позови або дії регуляторних органів.

21. Звіт аудитора дає аудиторіві можливість надати інформацію, яка б забезпечувала користувачам деяке розуміння роботи аудитора та отриманих ним результатів, і, отже, дозволяла зрозуміти певні аспекти якості виконаного аудиту. Проте, аудитори не завжди користуються цією можливістю, а звіт аудитора з плином часу поступово було стандартизовано. Крім випадків, коли думку аудитора модифіковано, звіт зазвичай не містить інформації щодо роботи аудитора та її результатів.
22. На додаток до розширення інформації, яка міститься в звіті аудитора, її корисність можна підвищити, якщо в ній розкрити додаткову впевненість щодо конкретних питань відповідно до вимог законодавчих чи регулятивних актів. У деяких випадках таку впевненість можна надати без збільшення обсягу аудиту (наприклад, підтвердженням, що управлінський персонал надав аудитору всю необхідну інформацію та пояснення). В інших випадках може виявитись необхідним збільшити обсяг аудиту (наприклад, наданням впевненості щодо ефективності системи внутрішнього контролю за підготовкою фінансової звітності).
23. Аудитори державного сектору звичайно надають більше інформації про аудит або в основному звіті аудитора, або в загальнодоступному додатковому звіті. Крім цього, аудитори державного сектору іноді виконують свою роботу в середовищі, яке дає громадянам доступ до офіційних документів. Така свобода інформації може призвести до того, що аудитор державного сектору розкриватиме більш детальну інформацію про свій аудит, наприклад стосовно ризиків бізнесу та внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.
- 3.1.2 *Звіти аудитора тим, кого наділено найвищими повноваженнями*
24. Зазвичай, стандартами аудиту від аудитора вимагається своєчасно надавати інформацію з конкретних питань тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Наприклад, МСА⁷ вимагають надання інформації щодо:
- Відповідальності аудитора.
 - Запланованого обсягу та часу виконання аудиту.
 - Загроз об'єктивності аудитора та застосованих відповідних запобіжних заходів.
 - Важливих результатів аудиту.
25. Такі питання часто описуються в письмових звітах тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Втім вимоги стандартів аудиту мають на увазі широкі та більш широкі обговорення між аудитором та тими, кого наділено найвищими повноваженнями. Ті, кого наділено найвищими повноваженнями, зазвичай при розгляді загальної якості аудиту оцінюють цінність та своєчасність як письмових звітів, так і менш офіційних обговорень.
26. Якщо говорити про якість та корисність повідомлення інформації, то ті, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть особливо оцінити ті повідомлення аудитора, в яких надається:
- Неупереджена думка щодо роботи управлінського персоналу стосовно виконання його обов'язків із складання фінансової звітності.
 - Думка щодо практики фінансового звітування суб'єкта господарювання, включаючи роботу внутрішнього контролю.
 - Рекомендації з поліпшення процесу фінансового звітування суб'єкта

⁷ МСА 260 «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями».

Інформація, яка дає змогу їм ефективно виконувати свої обов'язки з корпоративного управління.

3.1.3 *Звіти аудитора управлінському персоналу*

27. Протягом виконання аудиту аудитор буде широко обмінюватися інформацією з управлінським персоналом. Значна частина такого обміну буде неформальною, але іноді аудитор може вирішити задокументувати свої спостереження у вигляді письмового звіту або управлінський персонал може звернутись до нього із запитом про це. За таких обставин управлінський персонал під час розгляду загальної якості аудиту швидше за все зробить наголос на цінності та своєчасності подібних звітів.
28. Окрім отримання інформації з питань фінансового звітування управлінський персонал може особливо оцінити:
- Думки щодо конкретних аспектів бізнесу та систем суб'єкта господарювання, а також відповідні рекомендації щодо їх поліпшення.
 - Спостереження щодо дотримання вимог законодавчих і нормативних актів; та
 - Загальні перспективи з точки зору важливих питань чи тенденцій у галузі.
29. Управлінський персонал (особливо це стосується невеликих суб'єктів господарювання, де ресурси можуть бути обмеженими) може цінувати ділові поради аудитора. За таких обставин аудитор повинен розуміти загрози його незалежності, які можуть виникнути.

3.1.4 *Звіти аудитора органам фінансового та пруденційного регулювання*

30. Національними законодавчими чи нормативними актами від аудитора може вимагатись надання інформації органам фінансового чи пруденційного регулювання або постійно, або в конкретних випадках. Національні вимоги можуть бути різними, але вони можуть включати:
- Надання впевненості стосовно деяких аспектів процесу фінансового звітування, наприклад внутрішнього контролю.
 - Надання звіту з питань, які на думку регуляторних органів можуть для них бути суттєво важливими.
 - Звітування з ідентифікованих протиправних дій, включаючи підозрюване відмивання грошей.
31. За таких обставин, оцінюючи загальну якість аудиту, регуляторні органи швидше за все звернуть увагу на цінність та своєчасність подібних звітів.

3.1.5 *Фінансова звітність, що підлягала аудиту*

32. Надання впевненості підвищує довіру до фінансової звітності та потенційно приводить до поліпшення якості фінансового звітування. Наприклад, аудит може призвести до того, що управлінський персонал вноситиме зміни до початкових варіантів фінансової звітності. За своїм характером ці зміни можуть бути кількісними або якісними, наприклад уточнення розкриття в примітках до фінансової звітності. Хоча такі зміни зазвичай непомітні для користувачів, які отримують те, що вони вважають високоякісною фінансовою звітністю, такі користувачі можуть вважати, що був здійснений якісний аудит. Натомість у ситуації, коли користувачі бачать фінансову звітність, що містить арифметичні помилки, суперечності та розкриття, які важко зрозуміти, за відсутності модифікації звіту аудитора вони можуть цілком обґрунтовано дійти висновку, що

33. У деяких юрисдикціях від суб'єктів господарювання вимагається подання переглянутої фінансової звітності, що підлягала аудиту, і яка містить суттєві викривлення. Необхідність перегляду суб'єктом господарювання своєї фінансової звітності, може, залежно від підстав для перегляду, змусити користувачів вважати, що відбувся невдалий аудит.

3.1.6 *Звіти тих, кого наділено найвищими повноваженнями, включаючи аудиторські комітети*

34. У низці країн ті, кого наділено найвищими повноваженнями – особливо аудиторські комітети компаній, допущених до організованих торгів, несуть деяку відповідальність за нагляд за аудитором або аспектами процесу аудиту. Хоча користувачі швидше за все вважатимуть, що активна участь високоякісного аудиторського комітету має позитивний вплив на якість аудиту, ступінь, до якого аудиторські комітети повідомляють користувачам про спосіб, в який вони виконували свої обов'язки, значно відрізняється.

35. Існує потенціал для більш повного розкриття діяльності аудиторського комітету, що було б корисним як для дійсної якості аудиту, так і для розуміння цього користувачами. Внаслідок цього в деяких країнах активно розглядається питання, чи не включити в річну звітність додаткову інформацію щодо діяльності аудиторських комітетів стосовно зовнішнього аудиту.

3.1.7 *Надання інформації щодо окремих аудитів регуляторними органами*

36. У деяких країнах органи регулювання аудиту надають інформацію з перевірок окремих завдань з аудиту доречним аудиторським комітетам, хоча зазвичай така інформація не є доступною для громадськості.

3.2 Вихідні чинники – рівень фірми та національний рівень

3.2.1 *Звіти з прозорості*

37. Аудиторські фірми можуть надавати загальну інформацію з якості аудиту. В низці країн встановлено вимогу до аудиторських фірм щодо надання звітів з прозорості, які містять інформацію про структуру управління фірмою та систему внутрішнього контролю⁸. Якщо така інформація стає загальнодоступною, це може допомогти тим користувачам фінансової звітності, що підлягала аудиту, які не є близькими до процесу аудиту, зрозуміти характеристики конкретних аудиторських фірм та системи забезпечення якості цими фірмами. Хоча ключові зацікавлені сторони й не можуть безпосередньо оцінити якість аудиту, ця інформація може допомогти суб'єктам господарювання у виборі нової аудиторської фірми.

38. Звіти з прозорості також дають аудиторським фірмам можливість виділити себе через висвітлення конкретних аспектів своєї політики та підходів до аудиту, тобто конкурувати з питань якості аудиту. Публікація інформації стосовно, наприклад, процесів і практики контролю якості фірми для забезпечення незалежності та структури свого управління, чітко заохочує всіх працівників аудиторської фірми жити за духом та буквою зобов'язань, прийнятих на себе фірмою.

3.2.2 *Річні та інші звіти*

⁸ Для держав-членів Європейського Союзу, наприклад, Директива з обов'язкового аудиту вимагає від фірм, які виконують аудит суб'єктів суспільного інтересу, щороку розкривати конкретну інформацію стосовно правової структури аудиторської фірми, мережі, частиною якої вона є, систем корпоративного управління та контролю якості, фінансову інформацію й інформацію щодо основи визначення винагороди партнерів.

39. Деякі аудиторські фірми публікують річні звіти. Річні звіти допомагають їм описати ключові показники роботи, які мають відношення до якості аудиту та ініціатив фірми щодо її підвищення. Така інформація може допомогти їм позиціонувати себе з позиції якості аудиту.
40. Окрім того, суб'єкти аудиторської діяльності в державному секторі можуть надавати й інші звіти з викладом узагальнених висновків із завдань з аудиту, які вони виконували, ідентифікуючи загальні недоліки управління, обліку та звітування. Подібні звіти можуть містити рекомендації для внесення змін у загальні законодавчі та нормативні акти, які стосуються державних суб'єктів господарювання.

3.2.3 *Надання узагальненого погляду на результати перевірки аудиторських фірм*

41. У багатьох країнах органи регулювання аудиторської діяльності щорічно надають звіт за результатами перевірки аудиторської діяльності. Рівень деталізації в таких звітах може бути різним. В деяких країнах в звітах узагальнюються результати перевірок всіх аудиторських фірм; в інших країнах публікуються звіти про окремі аудиторські фірми.
42. Публікація звітів з перевірки окремих аудиторських фірм може відігравати важливу роль стосовно підвищення якості аудиту, включаючи розуміння якості аудиту ключовими зацікавленими особами (особливо інвесторами та користувачами аудиторських звітів). Ведуться дискусії, чи є корисним для органів регулювання аудиторською діяльністю надавати публічні звіти стосовно окремих аудиторських фірм. Дехто вважає, що забезпечення прозорості результатів перевірки окремої аудиторської фірми допоможе тим, кого наділено найвищими повноваженнями, у виконанні їх обов'язків, та матиме позитивний вплив на якість аудиту, заохочуючи фірми показувати щорічні поліпшення якості їх роботи. Інші вважають, що публікація загальнодоступних звітів щодо конкретних результатів для конкретної аудиторської фірми може призвести до того, що аудиторські фірми будуть орієнтуватися більше на те, щоб захиститися від результатів подібних перевірок на шкоду якості аудиту.

4. **Ключові аспекти взаємодії в ланцюгу фінансового звітування**

43. У своєму звіті за 2008 рік «Ланцюг фінансового звітування: існуючі перспективи та напрями»⁹ Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) визначила ланцюг фінансового звітування як «люди та процеси, залучені до підготовки, затвердження, аудиту, аналізу та користування фінансовими звітами».
44. МФБ зауважила, що всі ланки цього ланцюга повинні бути високої якості та тісно пов'язаними між собою для забезпечення високої якості фінансового звітування. Хоча кожна ланка цього ланцюга й відіграє важливу роль у підтриманні високої якості фінансової звітності, характер зв'язків або взаємодії між ланками може мати особливий вплив на якість аудиту.
45. Саме через таку взаємодію, включаючи як офіційний, так і неформальний обмін інформацією, учасники ланцюга можуть впливати на поведінку та погляди інших сторін, роблячи тим самим свій внесок в поліпшення якості аудиту. На характер та обсяг взаємодії впливають як цілі осіб, які взаємодіють, так і контекст, в якому відбувається ця взаємодія.

⁹ Звіт можна отримати за адресою: web.ifac.org/media/publications/9/financial-reporting-supply/financial-reporting-supply.pdf.

46. Взаємодія, описана в наведених нижче розділах, — це взаємодія певного учасника з іншим визначеним учасником. Однак, для якості аудиту корисними будуть зустрічі аудиторів з ключовими зацікавленими особами для обговорення питань, доречних до якості аудиту.
47. Деякі з найбільш важливих взаємодій¹⁰ стосовно якості аудиту подано на рис. 2.

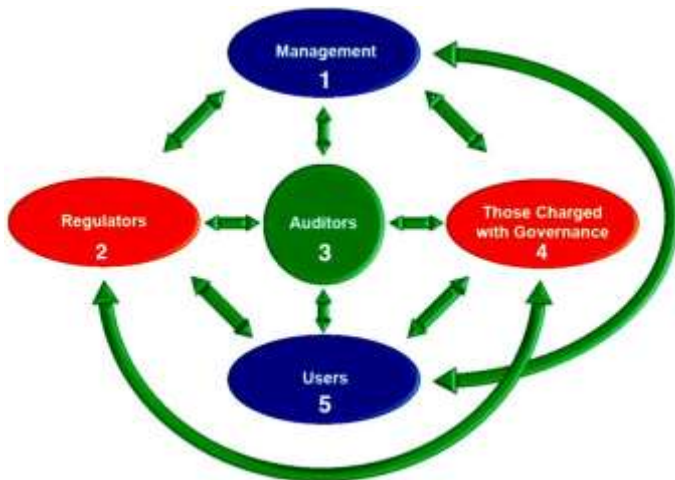


Рис. 2. 1 – управлінський персонал; 2 – регуляторні органи; 3 – аудитори; 4 – ті, кого наділено найвищими повноваженнями; 5 – користувачі

4.1 Взаємодія аудиторів та управлінського персоналу¹¹

48. Управлінський персонал несе відповідальність за підготовку фінансових звітів та за такий внутрішній контроль, який потрібен для забезпечення того, що інформація, яку використано для складання фінансової звітності, є надійною та своєчасно доступною. Управлінський персонал також несе відповідальність за забезпечення того, що фінансова звітність складена з дотриманням вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування, та, якщо це доречно, що вона відображає операції та події в такий спосіб, який забезпечує достовірне подання.
49. Повний і своєчасний доступ до доречної інформації та осіб як на суб'єкті господарювання, так і поза його межами допомагає аудитору в зборі аудиторських доказів. Відкриті та конструктивні стосунки допомагають аудитору в ідентифікації, оцінці ризиків суттєвого викривлення, а також у діях у відповідь на ці ризики, особливо тих, що стосуються складних або незвичних операцій чи питань, які потребують значних суджень, або в яких існує невизначеність. За відсутності співпраці та відкритого діалогу навряд чи можна ефективно виконати якісний аудит.
50. Для підвищення ефективності аудиту ще на початковій стадії аудиту аудитор швидше за все обговорить інформаційні потреби з управлінським персоналом та погодить прийнятний графік аудиту. Скоріш за все він також обговорюватиме результати аудиту в міру їх отримання, щоб управлінський персонал міг надати

¹⁰ У цьому розділі йдеться лише про зовнішню взаємодію, тобто поза командою із аудиторського завдання. Взаємодія в команді із аудиторського завдання обговорюється в Розділі 1: Вхідні дані.

¹¹ У багатьох невеликих суб'єктах господарювання відмінність між управлінським персоналом та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, майже відсутня. Сам власник зазвичай відіграє обидві ролі.

51. Відкриті та конструктивні стосунки між аудиторами та управлінським персоналом також допомагають створювати середовище, в якому управлінський персонал може отримати користь від спостережень аудитора з таких питань, як:
- Можливі поліпшення практики фінансового звітування суб'єкта господарювання.
 - Можливі поліпшення внутрішнього контролю за фінансовим звітуванням.
 - Нові вимоги до фінансового звітування.
 - Перспективи галузевих питань.
 - Спостереження щодо питань дотримання вимог законодавчих та нормативних актів.
52. Відкриті та конструктивні стосунки між аудиторами й управлінським персоналом слід відрізнити від занадто близьких стосунків, що може траплятись, якщо аудитори проводять значний час протягом року в того самого клієнта з аудиту. Для якості аудиту життєво важливо, щоб аудитори залишались скептичними та об'єктивними, а також були готовими поставити під сумнів надійність інформації, яка їм надається.
- 4.2 **Взаємодія аудиторів з тими, кого наділено найвищими повноваженнями**
53. Ті, кого наділено найвищими повноваженнями, несуть відповідальність за нагляд за стратегічним напрямом діяльності суб'єкта господарювання та його зобов'язання стосовно підзвітності. Це включає в себе нагляд за процесом фінансового звітування суб'єкта господарювання. В компаніях, цінні папери яких допущені до організованих торгів, та інших великих суб'єктах господарювання значну частину роботи стосовно нагляду за процесом фінансового звітування суб'єкта господарювання часто виконує аудиторський комітет.
54. Ефективний двосторонній обмін інформацією з аудиторами може допомогти тим, кого наділено найвищими повноваженнями, у виконанні їх обов'язків. Наприклад, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть отримати користь від поглядів аудитора на такі питання, як ризики фінансового звітування, з якими стикається суб'єкт господарювання, основні розділи у фінансовій звітності, де управлінський персонал застосовує судження, та його розуміння якості процесу фінансового звітування суб'єкта господарювання, включаючи недоліки у заходах внутрішнього фінансового контролю. Така інформація може допомогти тим, кого наділено найвищими повноваженнями, дійти висновку щодо достовірного подання фінансової звітності, особливо якщо в аудитора є сумніви, на які не відповів управлінський персонал.
55. Від аудитора вимагається надання інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями (включаючи аудиторський комітет, якщо такий є), з питань планування та важливих результатів аудиту. Інколи ефективність спілкування поліпшується, якщо хоча б одна зустріч або щонайменше частина такої зустрічі відбувається за відсутності управлінського персоналу. Для менших за розміром суб'єктів господарювання спілкування аудитора та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, швидше за все буде частішим та менш формалізованим.
56. Ті, кого наділено найвищими повноваженнями, також можуть впливати на якість аудиту через:
- Висловлювання думок щодо ризиків фінансового звітування та тих аспектів бізнесу, які потребують особливої уваги під час аудиту.
 - Розгляд, чи було виділено на аудит достатні для його ефективного виконання

ресурси та чи справедливо це відображає гонорар за аудит.

- Розгляд питань щодо незалежності та оцінку їх вирішення.
- Оцінку того, як дії управлінського персоналу розглядались аудитором під час виконання завдання, особливо щодо оцінювання ризиків шахрайства, щодо управлінських оцінок та припущень управлінського персоналу, щодо вибору ним облікових політик; та
- Створення середовища, в якому управлінський персонал не чинить спротив діям аудиторів та не займає занадто захисну позицію під час обговорень складних або неоднозначних питань.

4.3 Взаємодія аудиторів та користувачів фінансової звітності

57. У деяких країнах нормативною базою користувачам надано право в деякій мірі взаємодіяти з аудитором. Наприклад, у низці юрисдикцій пропозиції щодо призначення, повторного призначення або заміни аудитора суб'єкта господарювання повинні затверджуватись акціонерами суб'єкта господарювання на загальних зборах. Акціонери можуть також мати право на загальних зборах звертатись до аудитора з питаннями щодо будь-яких значущих питань, які стосуються аудиту. Така взаємодія може дати аудиторам додаткову мотивацію виконувати якісний аудит.
58. Користувачі можуть також забажати розглянути раціональність зміни аудитора. Такий розгляд буде полегшено, якщо інформацію щодо підстав для заміни буде надано своєчасно та публічно.
59. Аудитори державного сектору часто мають прямі контакти з основними користувачами фінансової звітності. Для таких аудиторів звичайними є презентації результатів своєї роботи (стосовно державних органів або компаній, які належать державі) регуляторним органам або міністерствам, а також надання їм:
- Неупередженого та політично нейтрального погляду на операції та практику фінансового звітування суб'єкта господарювання; та
 - Конструктивних і своєчасних рекомендацій щодо їх роботи (включаючи співвідношення ціни та якості) та дотримання вимог доречних нормативних актів.

Такі презентації можуть поліпшити розуміння аудитором очікувань основних користувачів фінансової звітності та надати цим користувачам можливість оцінити якість аудиту.

60. Аудиторські професійні організації, особливо організації професійних бухгалтерів, можуть час від часу організовувати форуми, конференції, інші зустрічі та обговорення вищого рівня, де б аудитори могли взяти участь у дискусіях з питань, доречних до якості аудиту, з групами користувачів фінансової звітності.

4.4 Взаємодія аудиторів та регуляторних органів

61. Існує ціла низка різних типів регуляторних органів, які впливають на аудит: органи, які регулюють фінансові ринки, органи, які регулюють дії учасників фінансових ринків, та органи, які регулюють фінансове звітування («органи фінансового регулювання»); органи регулювання деяких типів суб'єктів господарювання, наприклад банків і страхових компаній («органи пруденційного регулювання»); та органи, які безпосередньо наглядають за деякими аудиторськими фірмами («органи регулювання аудиту»). В деяких країнах є по кілька органів фінансового та пруденційного регулювання, і для них буде корисною координація своєї діяльності стосовно якості аудиту.

4.4.1 *Органи фінансового та пруденційного регулювання*

62. У багатьох аспектах органи фінансового та пруденційного нагляду мають подібні інтереси, хоча фокуси їх інтересів можуть бути різними. Відповідний обмін інформацією між цими сторонами може поліпшити як процес регулювання, так і якість аудиту.
63. Аудит є важливим для органів фінансового та пруденційного регулювання. Ці регуляторні органи зазвичай вимагають, щоб фінансова звітність відповідних суб'єктів господарювання проходила аудит, та іноді збільшують його обсяг через включення таких питань, як ефективність системи внутрішнього фінансового контролю компанії. Крім того, ці регуляторні органи іноді звертаються до аудиторів з проханням щодо отримання впевненості у конкретних питаннях.
64. Окрім офіційної відповідальності щодо звітування органи фінансового та пруденційного регулювання можуть звернутись до аудиторів з проханням щодо отримання інформації з питань, які привернули увагу аудитора під час виконання аудиту. У випадку органів, які регулюють банківську діяльність, такими питаннями можуть бути:
- Інформація, яка вказує на недотримання однієї з вимог банківської ліцензії.
 - Інформація, яка вказує на суттєве порушення законодавчих та нормативних актів.
 - Суттєві негативні зміни в ризиках банківського бізнесу та питаннях безперервності діяльності.
65. Органи фінансового та пруденційного регулювання іноді володіють такою інформацією, яка, якщо була б відомою аудитору, вплинула б на обсяг аудиту та, потенційно, на висновок і думку аудитора.

4.4.2 *Органи регулювання аудиту¹²*

66. Створення незалежних органів регулювання аудиту в багатьох країнах, перед якими стоїть завдання перевірки аудиторських фірм та окремих завдань з аудиту, надає можливість як підвищити якість аудиту, так і зробити якість аудиту більш зрозумілою та прозорою для користувачів.
67. Відкритий обмін інформацією між аудиторськими фірмами та органами регулювання аудиту допоможе органам регулювання ефективніше вести свою діяльність. Окрім того, відкрите повідомлення результатів перевірок дасть змогу аудиторським фірмам краще зрозуміти основні причини ідентифікованих недоліків та більш позитивно реагувати на це.
68. Діалог органів регулювання аудиту з різних країн з метою забезпечення узгодженості підходів до перевірок може потенційно підвищити якість аудиту в світі¹³.

4.5 **Взаємодія управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями**

¹² У державному секторі аудиторські організації державного сектору зазвичай не підлягають нагляду зовнішніх регуляторних органів. Вони відповідають перед парламентом, законодавчими органами чи їх еквівалентом, які можуть час від часу цікавитись якістю аудиторської діяльності.

¹³ У міжнародному контексті діяльність Міжнародного форуму незалежних органів регулювання аудиту (МФНОРА) полегшує обмін знаннями та заохочує до збільшення співпраці органів регулювання аудиту. Основні принципи незалежних органів регулювання аудиту МФНОРА містять таке положення: «Ці принципи націлені на підтримку співпраці органів регулювання та заохочують до підвищення узгодженості в нагляді за аудитом». Додаткову інформацію щодо діяльності МФНОРА можна отримати на сайті: www.ifiar.org.

69. Відданість чесності та сумлінності всього персоналу суб'єкта господарювання має позитивний вплив на якість і надійність процесу фінансового звітування цього суб'єкта господарювання. Така культура, що встановлюється та підтримується тими, кого наділено найвищими повноваженнями, які працюють у тісному союзі з управлінським персоналом вищого рівня, сприяє розвитку й дотриманню відповідної облікової політики та процесів, а також відкритому обміну інформацією, який потрібен для високоякісного фінансового звітування.
70. Для досягнення цього ті, кого наділено найвищими повноваженнями, повинні перебувати у прозорих та конструктивних стосунках з управлінським персоналом, що допомагає їм виконувати свої обов'язки щодо нагляду за процесом фінансового звітування. Для цього необхідна готовність управлінського персоналу виходити на обговорення з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, таких питань, як:
- Ідентифіковані та потенційно важливі питання, які стосуються фінансового звітування й дотримання вимог нормативних актів.
 - Припущення, що стоять за важливими обліковими судженнями, зробленими у процесі фінансового звітування.
 - Області, в яких процес фінансового звітування можна поліпшити.
71. Якщо аудитор має сумніви щодо стосунків між управлінським персоналом та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, він повинен бути уважним до можливості існування значних недоліків у внутрішньому контролі, помилок у процесі фінансового звітування та ризиків шахрайства. Для аудитора буде також важливим намагання зрозуміти причини недоліків у контексті зв'язків між процесами, оскільки характер будь-яких його дій у відповідь залежатиме від обставин. Наприклад, дії аудитора у випадку, коли ті, кого наділено найвищими повноваженнями, ставлять під сумнів чесність управлінського персоналу, відрізнятимуться від дій, коли управлінський персонал має сумніви щодо компетентності тих, кого наділено найвищими повноваженнями.
72. У крайньому випадку, якщо у аудитора є значні сумніви щодо стосунків управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, він повинен розглянути, чи існує можливість виконання ефективного й якісного аудиту, та виходячи з цього, чи продовжувати співпрацю з клієнтом.
- 4.6 **Взаємодія управлінського персоналу та регуляторних органів**
73. Ступінь, до якого органи фінансового регулювання взаємодіють з управлінським персоналом щодо фінансового звітування, є різним в різних країнах та галузях. Деякі органи фінансового регулювання встановлюють і запроваджують концептуальні основи фінансового звітування та можуть задавати управлінському персоналу питання щодо різних аспектів фінансового звітування. Це, в свою чергу, може змусити управлінський персонал порушувати такі питання перед аудитором, а це може вплинути на якість аудиту в майбутньому. Крім того, в деяких секторах, наприклад банківському секторі, органи пруденційного регулювання можуть провадити діяльність з безпосереднього нагляду, а це включає взаємодію з управлінським персоналом. Аудитору слід отримати розуміння такої взаємодії, оскільки вона є джерелом доречної інформації та відчуття ситуації.
- 4.7 **Взаємодія управлінського персоналу та користувачів фінансової звітності**
74. Окрім власне надання фінансової звітності, управлінський персонал може взаємодіяти з користувачами, особливо інвесторами, й іншими шляхами, включаючи видання пресрелізів з повідомленнями про важливі операції чи події й проведення аналітичних брифінгів та інших зустрічей з інвесторами. Взаємодія управлінського персоналу та користувачів надає можливість підвищити розуміння

фінансової звітності користувачами. Крім цього, двостороння взаємодія, наприклад зустрічі управлінського персоналу та інвесторів, може надати додаткову мотивацію для досягнення високоякісного фінансового звітування.

75. Говорячи більш узагальнено, такі користувачі, як інституційні інвестори, можуть підсилити важливість якості аудиту через активний інтерес у дослідженні разом з управлінським персоналом питань, з яких аудитор зайняв офіційну позицію, наприклад модифікація аудиторської думки або подання акціонерам заяви з поясненням доречних питань.

4.8 Взаємодія тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та регуляторних органів

76. Як і у випадку управлінського персоналу, ступінь взаємодії тих, кого наділено найвищими повноваженнями, з органами фінансового регулювання залежить від країни та галузі.

77. Хоча між органами регулювання аудиту та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, взаємодія на сьогодні відносно незначна, існує потенціал для її поліпшення. Наприклад, у деяких юрисдикціях органи регулювання аудиту повідомляють або вимагають від аудиторів повідомляти тих, кого наділено найвищими повноваженнями, відповідного суб'єкта господарювання про результати перевірок окремих завдань з аудиту. Крім того, інспектори, які перевіряють такі завдання, можуть звернутись до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, із запитом щодо їх думки про якість конкретних завдань з аудиту в процесі виконання подібної перевірки.

4.9 Взаємодія тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та користувачів фінансової звітності

78. У низці країн ті, кого наділено найвищими повноваженнями, включаючи аудиторські комітети, якщо вони існують, мають конкретні обов'язки за деякий нагляд за аудитором або аспектами процесу аудиту. Розуміння користувачами якості аудиту швидше за все буде підвищено через активне залучення високоякісного та прозорого аудиторського комітету. Втім існує значна відмінність у ступені, до якого ті, кого наділено найвищими повноваженнями, надають інформацію користувачам щодо того, як вони виконували свої обов'язки.

4.10 Взаємодія регуляторних органів та користувачів фінансової звітності

79. Зовнішні перевірки якості аудиту як частина механізму незалежного нагляду за аудитом проводяться в низці країн, кількість яких постійно збільшується. Органи регулювання аудиту зазвичай звітують перед громадськістю про свою діяльність у загальних термінах, а це може дати користувачам лише загальне уявлення про якість аудиту. Деякі органи нагляду надають публічні звіти щодо результатів стосовно конкретних аудиторських фірм, а це надає користувачам конкретнішу інформацію.

5. Контекстуальні чинники

80. Середовище, в якому відбуваються складання фінансової звітності та аудит, залежить від конкретної країни. В деяких країнах ділова практика може бути відносно неформалізованою, а господарське право відносно менш розвинутим. У таких країнах зовнішня фінансова звітність може бути обмеженою, а покладання на неї користувачів – низьким. З розвитком країни та особливо збільшенням розмірів компаній і потреби отримати фінансування з ринків капіталу середовище стає більш складним. Фінансове звітування набуває

більшого значення, а очікування користувачів щодо його швидкості та надійності постійно зростають. Внаслідок цього починають розвиватись законодавство, вимоги до фінансового звітування та процеси корпоративного управління.

81. Взяті разом, ці чинники середовища, або контекстуальні чинники, потенційно впливають на характер та якість фінансового звітування, та, безпосередньо або опосередковано, на якість аудиту. Якщо це доречно, аудитори враховують ці чинники при визначенні, як у найкращий спосіб отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі.
82. Контекстуальні чинники включають (рис. 3):



Рис. 3: 1 – контекстуальні чинники; 2 – застосовна концептуальна основа фінансового звітування; 3 – корпоративне управління; 4 – інформаційні системи; 5 – більш широкі культурні чинники; 6 – строки подання фінансової звітності; 7 – привабливість для талановитих осіб; 8 – правосудне середовище; 9 – регулювання аудиту; 10 – ділова практика та господарське законодавство; 11 – законодавчі та регулятивні акти щодо фінансового звітування

5.1 Ділова практика та господарське законодавство

83. Ступінь формалізації бізнесу залежить від національних традицій та господарського законодавства. В деякому національному середовищі, наприклад, буде звичним для суб'єктів господарювання проводити операції з іншими сторонами на неформальній основі, покладаючись на взаємну довіру. Існують середовища, де в операціях задіяні насамперед пов'язані сторони, наприклад суб'єкти господарювання, які належать членам сім'ї управлінського персоналу, або суб'єкти господарювання, що контролюються державою.
84. Господарське законодавство впливає на обов'язкову форму, згідно з якою компанії здійснюють операції. Наприклад, договірне право визначає, коли встановлюються права та виникають зобов'язання в результаті операції. Якщо господарське право є менш розвиненим, управлінському персоналу може бути складно висувати майнові претензії та оцінювати адекватність резервів на зобов'язання.
85. За деяких обставин умови та терміни операцій можуть бути нечітко визначеними, не викладеними письмово, а в самі угоди можуть вноситись усні зміни. За таких обставин буде важко розділити відповідальність, а ефективність системи

внутрішнього контролю буде зменшено, що створить можливості для шахрайства та корупції. За таких обставин відсутність адекватної документації значно ускладнить тим, кого наділено найвищими повноваженнями, розуміння економічної суті операцій і визначення, чи були такі операції повністю та в прийнятний спосіб відображено в обліку.

86. Ставлення до дотримання вимог податкового законодавства також є різним. У деяких середовищах управлінський персонал може намагатись зменшити податкові зобов'язання такими методами, як, наприклад, затримка у виставленні інвойсів, навіть якщо зобов'язання зпоставок було виконано. В інших середовищах може вестись більш ніж один комплект облікових записів – один, який показує «економічний» стан, а інший, який показує «податковий» стан, а це призводить до заплутаності. Такі обставини зазвичай створюють складність і вимагають створення резервів на умовні податкові зобов'язання, а це зазвичай призводить до значної непевності вимірювання.

5.2 Законодавчі та нормативні акти стосовно фінансового звітування

87. Законодавчі та нормативні акти стосовно фінансового звітування зазвичай створюються у відповідь на фінансову відповідальність, яку бізнес несе перед зацікавленими сторонами. Для суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, де близькість власників та управлінського персоналу є недостатньою, регулятивні акти і вимоги до розкриття фінансової звітності розраховані на захист інтересів акціонерів, які не мають доступу до внутрішньої фінансової інформації. І навпаки, ступінь регулювання та вимог до розкриття фінансової звітності для інших суб'єктів господарювання можуть встановлюватись на нижчому рівні з урахуванням того, що зацікавлені сторони можуть брати участь в управлінні бізнесом і, отже, мати доступ до внутрішньої інформації.
88. Окрім встановлення загальних рамок для ведення бізнесу законодавчі та регулятивні акти можуть безпосередньо впливати на характер і обсяг інформації з фінансового звітування, що надається конкретним групам зацікавлених сторін, особливо якщо дотримання їх вимог суворо вимагається. За таких обставин законодавчими та нормативними актами можуть:
- Визначатись відповідальність управлінського персоналу щодо фінансового звітування.
 - Встановлюватись покарання для управлінського персоналу за надання оманливої фінансової звітності.
 - Заохочуватись дотримання вимог до фінансового звітування через механізми нагляду та примусу до їх виконання.
 - Накладатись на управлінський персонал зобов'язання щодо повної співпраці з аудитором, включаючи надання аудиторам всієї необхідної інформації й доступу; та
 - Встановлюватись покарання для управлінського персоналу за надання аудиторам неправдивої інформації.
89. Однак навіть найсуворіші законодавчі та нормативні акти не можуть повністю виключити погане ставлення до дотримання вимог або неетичну практику бізнесу. Внаслідок цього існують обмеження того, наскільки законодавчі та нормативні документи можуть впливати на поведінку управлінського персоналу.

5.3 Застосовна концептуальна основа фінансового звітування

90. Застосовна концептуальна основа фінансового звітування є основним чинником

КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ЯКОСТІ АУДИТУ: КЛЮЧОВІ ЕЛЕМЕНТИ, ЩО СТВОРЮЮТЬ СЕРЕДОВИЩЕ ДЛЯ ЯКОСТІ АУДИТУ

якості фінансового звітування. Зрозуміла концептуальна основа допомагає управлінському персоналу в прийнятті облікових рішень та забезпечує послідовність застосування. При цьому занадто ускладнена концептуальна основа фінансового звітування може ускладнити управлінському персоналу розуміння вимог до обліку, а тим, кого наділено найвищими повноваженнями, – ускладнити забезпечення ефективного нагляду за процесом фінансового звітування.

91. Такі труднощі підсилюються частими змінами у вимогах до фінансової звітності та до розкриття, що можуть, щонайменше на короткий термін, підвищити можливість неузгодженості у застосуванні стандартів різними суб'єктами господарювання.
92. Характер та складність концептуальної основи фінансового звітування можуть також впливати на розуміння якості аудиту. Дехто вважає, що концептуальна основа фінансового звітування, яка надмірно ґрунтується на принципах, надає управлінському персоналу занадто багато простору обліковувати операції в спосіб, який підходить для цілей управлінського персоналу та ускладнює аудиторам вивчення цих операцій. Натомість інші фахівці вважають, що надмірний наголос на правилах заохочує до суворого дотримання нормативних вимог у фінансовому звітуванні, а це може означати, що аудиторам буде складно сфокусуватись на сутності операцій та буде важче перевіряти, чи було дотримано у фінансовій звітності принципу достовірного подання.
93. За останні роки розвиток фінансового звітування все більше фокусувався на задоволенні потреб користувачів у фінансовій інформації, яка є більш «доречною», навіть якщо така інформація буде більш суб'єктивною та менш «надійною». Це призвело, наприклад, до збільшення використання вимірювань за справедливою вартістю та інших оцінок, які можуть мати значну неточність у вимірюваннях. Розкриття щодо зроблених припущень та неточності вимірювань (наприклад, аналіз чутливості) є невід'ємною частиною достовірного подання таких сум у фінансовій звітності. При цьому слід враховувати, що деякі з цих розкриттів є кількісними за своїм характером, наприклад хеджування та стратегії управління ризиками. В результаті дехто ставить під сумнів «можливість аудиту» такої фінансової інформації, оскільки її важче підтвердити об'єктивно, ніж такі статті у фінансовій звітності, як, наприклад, грошові кошти. Виклики для аудиту включають таке:
 - Забезпечення впевненості, що старші члени команди із завдання приділили належний час, необхідний для управління, нагляду й перевірки аудиторської роботи, а не витратили свій час переважно на розгляд складних питань, що стосуються бухгалтерського обліку.
 - Збір необхідної інформації та висловлювання відповідних суджень, коли рішення щодо визнання, вимірювання й розкриття значною мірою можуть залежати від суджень управлінського персоналу при застосуванні доречних вимог фінансового звітування, особливо коли такі судження включають припущення, ймовірності, перспективні очікування або використання складних моделей.
 - Підтвердження намірів управлінського персоналу, особливо якщо управлінський персонал не стикався з подібними обставинами у минулому, коли застосовна концептуальна основа фінансового звітування дозволяє різні облікові підходи залежно від задуманого плану дій суб'єкта господарювання (наприклад, чи планується продаж інвестиції, чи її планується утримувати до погашення).
 - Підтвердження справедливої вартості фінансових інструментів за відсутності активного ринку, а вимірювання ґрунтуються на відхідних даних,

перевірити які неможливо. За таких обставин розрахунки справедливої вартості можуть включати складні моделі та припущення, зроблені на основі значних суджень, які часто потребують спеціалізованих знань.

- Концептуальні проблеми фінансового звітування зазвичай не встановлюють вимог та не надають керівництв управлінському персоналу щодо отримання прийнятних доказів для обґрунтування й документування суджень щодо обліку.

94. Ступінь, до якого необхідні облікові оцінки, які включають значну неточність вимірювань, швидше за все залежить від галузі, в якій працює суб'єкт господарювання, та загального економічного середовища:

- У деяких підприємств відносно короткий господарський цикл, а товари та послуги виробляються та продаються відносно швидко. У таких підприємств достатньо тісний зв'язок між прибутками та грошовими коштами. В інших підприємств такий цикл значно довший, а це збільшує потребу в оцінках.
- Деякі суб'єкти господарювання, наприклад банки, активно торгують фінансовими інструментами, а інші суб'єкти господарювання використовують їх зрідка.
- Періоди негативних економічних умов можуть потребувати оцінок реалізаційної вартості та резервів на знецінювання. За таких обставин можуть збільшуватись ризики щодо безперервності діяльності як торговельних партнерів, так і самого суб'єкта господарювання.

5.4 Інформаційні системи

95. Надійні інформаційні системи необхідні для забезпечення високоякісного фінансового звітування. В деяких юрисдикціях існують конкретні правові вимоги та стандарти щодо облікової й інших систем суб'єкта господарювання та внутрішнього контролю за ними. В багатьох юрисдикціях таких вимог не існує. Можуть також існувати конкретні законодавчі чи нормативні акти щодо розгляду аудитором інформаційних систем, але, навіть якщо таких вимог не існує, характер та якість інформаційних систем суб'єкта господарювання впливають на характер, час і обсяг отриманих аудиторських доказів.

96. Бізнес невеликих суб'єктів господарювання іноді буває менш складним з лише кількома джерелами доходу та видами діяльності. За таких обставин облікові системи зазвичай прості, а технологія, яка в них використовується, менш ускладнена, причому іноді внутрішній контроль може бути обмеженим.

97. Хоча основні облікові системи багатьох суб'єктів господарювання достатньо контролюються та є адекватними, вимоги до фінансової звітності все більше потребують додаткової інформації, особливо для приміток до фінансової звітності. Інформацію з таких питань, як справедлива вартість активів та основні нефінансові показники роботи, часто необхідно отримати через окремі дії або із систем, які зазвичай не входять в облікову систему. Така інформація може контролюватись не настільки суворо, як інформація з облікових систем, а це може вплинути на загальну якість фінансового звітування.

98. Інформаційні системи зазвичай комп'ютеризовані. Хоча в цілому комп'ютерні системи точно обробляють інформацію, вони залежать від слабких місць системи, безпеки та безперервності роботи. Ефективне корпоративне управління часто вимагає від внутрішніх аудиторів надання впевненості тим, кого наділено найвищими повноваженнями, або залежно від обставин управлінському персоналу щодо надійності інформаційних систем суб'єкта господарювання.

99. Важливість інформаційних систем стосується не лише фінансового звітування,

КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ЯКОСТІ АУДИТУ: КЛЮЧОВІ ЕЛЕМЕНТИ, ЩО СТВОРЮЮТЬ СЕРЕДОВИЩЕ ДЛЯ ЯКОСТІ АУДИТУ

оскільки суб'єкти господарювання все більше залежать від комплексних систем та технологій, на якій вони ґрунтуються. Наприклад:

- Багато виробників залежать від автоматизованих процесів для управління процесами виробництва «точно в строк».
- Багато роздрібних торговців залежать від автоматизованих систем управління запасами та їх переміщення.
- Деякі роздрібні торговці ведуть бізнес виключно онлайн.
- Більшість фінансових закладів та телекомунікаційних компаній, а також багато важливих суб'єктів господарювання державного сектору покладаються на автоматизовані системи для виконання й обробки операцій значного обсягу з достатньою швидкістю та точністю, часто на глобальному рівні.

100. Вихід з ладу автоматизованих систем суб'єктів господарювання, які залежать від інформаційних технологій, може призвести до значних втрат таких суб'єктів господарювання та, в крайніх випадках, банкрутства.

5.5 Корпоративне управління

101. Незважаючи на те, наскільки деталізовані вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування, якість фінансової звітності підтримується мотивацією управлінського персоналу, який має відповідні знання і досвід, надати точну й надійну фінансову інформацію.
102. Нагляд тими, кого наділено найвищими повноваженнями, за управлінським персоналом встановлює очікування щодо поведінки та надає мотивацію для управлінського персоналу стосовно виконання його обов'язків. Стала практика корпоративного управління може мати позитивний вплив на надійність фінансової інформації, яку готує суб'єкт господарювання.
103. Аудиторський комітет існує у багатьох суб'єктах господарювання, особливо у великих. Він може сприяти підвищенню якості корпоративного управління, особливо якщо його члени не залежать від управлінського персоналу та мають достатній рівень фінансової грамотності. Відмінності у якості корпоративного управління можуть впливати на підхід до зовнішнього аудиту та взаємодію аудитора з управлінським персоналом і тими, кого наділено найвищими повноваженнями.
104. Ефективне корпоративне управління не менш важливе й для невеликих суб'єктів господарювання, хоча структура власності може означати, що формальна структура корпоративного управління не настільки актуальна, а аудиторські комітети майже відсутні. В багатьох малих суб'єктах господарювання відмінності між управлінським персоналом та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, майже не існує, оскільки власник-керівник виконує обидві ролі.
105. Розуміння користувачами якості фінансового звітування суб'єкта господарювання швидше за все підвищиться, якщо вони будуть знати, що аудиторський комітет складається з членів, які не залежать від управлінського персоналу та мають достатній ступінь фінансової грамотності. Довіра також підвищиться, якщо користувачам повідомляється, можливо у формі річного звіту, про діяльність аудиторського комітету, основні питання, які він розглядав, та підґрунтя для його висновків.
106. Як частину структури корпоративного управління та внутрішнього контролю багато великих суб'єктів господарювання впроваджують підрозділ внутрішнього аудиту. Хоча мета й обсяг роботи підрозділу внутрішнього аудиту можуть бути

різними, зазвичай вони включають надання впевненості та консультування, націлені на оцінку та поліпшення процесів корпоративного управління суб'єкта господарювання, управління ризиками та внутрішнього контролю. Ті, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть виконувати нагляд за роботою підрозділу внутрішнього аудиту та бути зацікавленими в існуванні ефективної взаємодії зовнішнього аудитора і підрозділу внутрішнього аудиту.

107. Фундаментальну важливість для зовнішнього аудиту має ставлення до нього керівництва суб'єкта господарювання, як правило, директорів компанії. Деякі з них можуть вважати, що зовнішній аудит – лише регулятивна необхідність, видатки на яку необхідно мінімізувати. Інші можуть оцінювати аудит як ретельний процес, який надає їм впевненість, що опублікована фінансова інформація є надійною, а також як можливість отримати глибокі коментарі обізнаного зовнішнього спостерігача щодо ризиків, з якими стикається суб'єкт господарювання, середовища контролю та процесу складання фінансової звітності. Ті, кого наділено найвищими повноваженнями щодо суб'єкта господарювання, можуть позитивно вплинути на якість аудиту через демонстрацію активної цікавості до роботи аудитора та прийняття відповідних заходів, якщо вони вважають, що якість була недостатньою.
108. На великих суб'єктах господарювання аудиторські комітети часто існують для нагляду за стосунками суб'єкта господарювання та аудитора. Така діяльність може включати призначення аудитора, оцінку незалежності аудитора (включаючи надання неаудиторських послуг) та затвердження гонорарів аудитора. Якщо аудиторські комітети вмотивовані максимізувати якість аудиту, а не мінімізувати витрати на нього, вони допомагають забезпечити виділення для аудиту достатніх та відповідних ресурсів.
109. Деякі аудиторські комітети можуть також нести відповідальність за безпосередній розгляд якості аудиту та включати це в процес призначення або повторного призначення аудиторів і розгляду їх гонорарів. Цьому можна допомогти, якщо в аудиторського комітету існує встановлений процес та критерії опису характеристик якості аудиту. На розгляд аудиторським комітетом якості аудиту впливає взаємодія з аудитором (див. параграфи 53–56), особливо оцінювання застосованого ним професійного скептицизму.
110. Зазвичай існує зв'язок між якістю аудиту та якістю і кількістю ресурсів, використаних під час його виконання; це зазвичай відображається в гонорарах за аудит. Однак низький гонорар за аудит ніколи не буде виправданням неспроможності забезпечення аудиту адекватними ресурсами та отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі. Важливо, щоб аудиторські комітети розглядали питання, чи заплановано на аудит достатньо часу. Це особливо важливо, якщо гонорари аудитора оговорюються безпосередньо з управлінським персоналом. Управлінський персонал часто відіграє важливу роль у значенні гонорарів за аудит та може мати відмінний від погляду аудиторського комітету погляд на якість аудиту.

5.6 Більш широкі культурні чинники

111. Національна культура може безпосередньо впливати на ставлення до всіх зацікавлених сторін, які є частиною ланцюга фінансового звітування, та опосередковано впливати на характер і обсяг вимог до обліку та застосованих законодавчих і нормативних актів.
112. Культурні аспекти включають:

- а. Ставлення до влади – ступінь нерівності в суспільстві («дистанція влади») може бути різним, а це може впливати на те, як молоді люди взаємодіють

з людьми старшого віку, та навпаки.

- b. Ухилення від невизначеності – ставлення різних осіб до невизначеності може бути різним, а це може впливати на їх бажання мати впорядкованість та на ставлення до неструктурованих ситуацій.
 - c. Колективна поведінка – ступінь, до якого, як очікує суспільство, дії окремих осіб будуть колективними або незалежними.
 - d. Прозорість – важливість, яку суспільство приділяє правильному балансу між прозорістю та конфіденційністю.
113. Такі культурні аспекти швидше за все будуть впливати на об'єктивність та професійний скептицизм, а також на те, як окремі люди працюють разом, роблять судження та спілкуються між собою.
114. Відмінності у практиці бізнесу та чинниках культури можуть представляти практичні виклики як для транснаціональних суб'єктів господарювання, так і для їх аудиторів. Управлінський персонал групи може прийняти рішення щодо зменшення впливу таких викликів через впровадження та підтримання ефективних заходів контролю за фінансовою звітністю для всієї групи. Такі дії можуть включати, наприклад:
- Послідовність політики та процедур в усіх країнах, де працює група.
 - Загальногрупові програми, наприклад кодекс поведінки та програми попередження шахрайства.
 - Оцінювання внутрішніми аудиторами точності та повноти фінансової інформації, яка отримується від компонентів.
 - Центральний моніторинг роботи та фінансових результатів компонентів.
 - Регулярні відвідування компонентів управлінським персоналом групи.
 - Прикомандирування свого персоналу.

Розуміння відмінностей у практиці бізнесу та широких чинників культури може допомогти аудитору групи у плануванні й виконанні аудиту суб'єктів господарювання групи в різних юрисдикціях.

5.6.1 Ставлення до влади

115. У деяких культурах існує широкий діапазон розподілу влади між людьми в ієрархії, а це впливає на поведінку та обмін інформацією. Наприклад, у деяких культурах буде вважатись неповагою, якщо менш досвідчений персонал ставить під сумнів погляди людей старшого віку. Надмірно шанобливе ставлення до влади може впливати як на бажання менш досвідчених бухгалтерів суб'єкта господарювання висловлювати свою думку керівникам, так і на робочі стосунки в команді із завдання.
116. Виконання аудиту – це процес, який включає спільну роботу команди із завдання та передачу інформації вгору і вниз у структурі команди. Він також вимагає скептичного складу розуму. В культурах з широким діапазоном розподілу повноважень для менш досвідчених аудиторів може виявитись складним звертатись із запитаннями до тих, хто має владу. За таких обставин аудитори можуть прийняти рішення розширити перевірку документації, а не звертатись безпосередньо до управлінського персоналу із запитаннями.

5.6.2 Ухилення від невизначеності

117. Деякі культури можуть мати більшу терпимість до невизначеності, ніж інші. Це може впливати на ставлення до прийняття ризиків та їх протилежності –

консерватизму. Швидше за все консерватизм впливатиме на стратегію бізнесу, прийняту управлінським персоналом, та внутрішню поведінку, а також на облікові судження, притаманні фінансовому звітуванню.

118. Ухилення від невизначеності також може впливати на оцінку ризиків аудитором та кількість доказів, яку вони вважатимуть достатньою й прийнятною.

5.6.3 *Колективна поведінка*

119. Деякі культури надають високу соціальну цінність колективній поведінці, наприклад лояльності до держави, роботодавця або сім'ї. За таких обставин окремі особи швидше за все будуть дотримуватись групових норм та процесів. В інших культурах цінуються індивідуальні погляди та ставлення, і, хоча це може заохочувати професійний скептицизм, це може також призвести до значної відмінності у поведінці та результатах.

5.6.4 *Прозорість*

120. Іншим аспектом культури, який може впливати на фінансове звітування та ефективність взаємодії аудитора з управлінським персоналом, є ступінь, до якого в ділових справах застосовуються секретність чи конфіденційність. Відсутність відкритості або прозорості у ставленні управлінського персоналу може ускладнити отримання аудитором необхідного розуміння суб'єкта господарювання для відповідної ідентифікації й оцінювання ризиків суттєвого викривлення в фінансових звітах.

5.7 **Регулювання аудиту**

121. Регулювання аудиту включає ліцензування фірм та осіб, які виконують аудит, встановлення стандартів, перевірку якості виконаних завдань і дисциплінарні дії у випадку недотримання вимог стандартів та неналежного виконання аудиту. Ці функції зазвичай виконуються на державному рівні незалежними регуляторними органами, професійними бухгалтерськими організаціями або ними разом.
122. Законодавство та стандарти аудиту і етики дають основу для багатьох аспектів регулювання. Хоча стандарти аудиту і етики встановлюються на національному рівні, національні стандарти все більше ґрунтуються на міжнародних стандартах, які впроваджують РМСАНВ та РМСЕБ.
123. Вимоги стандартів аудиту та інших доречних стандартів найбільш ефективні, якщо забезпечується їх виконання. Це включає правовий статус стандартів, перевірку завдань, розслідування заяв про неналежне виконання аудиту та, якщо це необхідно, застосування дисциплінарних заходів.
124. Перевірка аудитів зазвичай виконується на національному рівні іншою аудиторською фірмою (перевірка рівними), професійною бухгалтерською організацією (якій іноді відповідальність за це делегується регуляторним органом) або незалежним органом регулювання аудиту.
125. Аудиторські перевірки є важливим механізмом для оцінювання дотримання аудитором вимог стандартів аудиту та залежно від повноважень інших аспектів якості аудиту. Дії, застосовані аудиторськими фірмами для розгляду недоліків, ідентифікованих під час таких перевірок, можуть привести до поліпшення якості аудиту. Доречні результати, отримані під час таких перевірок за певний період часу, необхідно обробити та повідомити про них організаціям, що розроблюють стандарти.
126. Результати аудиторських перевірок часто оприлюднюються. Публікація результатів приводить до збільшення усвідомлення зацікавленими сторонами

питань якості аудиту.

127. Окрім того, що вони діють як заохочення аудиторських фірм дотримання вимог застосовних стандартів, ефективні дисциплінарні механізми дають зацікавленим сторонам довіру до якості аудиту. Ефективні дисциплінарні механізми передбачають, що ті, хто несе відповідальність за розслідування та визначення дисциплінарних заходів, мають на це відповідні повноваження й достатні для виконання своєї роботи ресурси.

5.8 Судочинне середовище

128. На додаток до прямих витрат, понесених під час виконання аудиту, існує можливість того, що від аудиторської фірми може вимагатись компенсувати наслідки невдалого виконання аудиту іншій стороні судового процесу. Ризики судових позовів та їх вплив на якість аудиту є різними в різних країнах.
129. Дехто вважає, що ризики судових позовів приводять до поліпшення якості аудиту, оскільки це примушує аудитора мінімізувати можливість неналежного виконання завдання. Інші вважають, що ризики судових позовів мають негативний вплив на якість аудиту, оскільки вони призводять насамперед до намагання показати, що були виконані всі процедури відповідно до встановленого переліку, а не до бажання мати справу з аудиторським ризиком у інноваційний спосіб, і це діє як стримуючий чинник для талановитих осіб щодо того, чи приєднуватися до аудиторської професії (або залишатись у ній).

5.9 Привабливість для талантів

130. Аудит – це інтелектуальна діяльність, яка ставить багато вимог та потребує застосування обґрунтованого судження, допитливості розуму та наявності значних спеціальних знань у сферах бізнесу, фінансового звітування та аудиту. Хоча зусилля професії спрямовані на надання аудиторам необхідної компетентності, на ефективність цього неминуче впливає якість тих, хто приєднується до професії.
131. У багатьох країнах випускники університетів є важливим джерелом новачків, причому багато з них спеціалізувались у питаннях обліку та бізнесу. Така підготовка може надати їм як доречні знання, так і відповідне етичне ставлення.
132. Підбір персоналу необхідної якості в аудиторську професію є суттєво важливим для якості аудиту. На привабливість професії обліковця слід звертати увагу потенційних кандидатів якомога раніше. Однак привабливість аудиторської професії залежить від конкретної країни, а впливають на цю привабливість такі фактори, як репутація та статус професії, а також більш безпосередні чинники, наприклад відносно однакові винагороди та розуміння можливого рівня необхідних для роботи зусиль. Якщо існує нестача відповідно навчених потенційних кадрів, кандидата необхідної якості знайти буде важко.

5.10 Строки подання фінансової звітності

133. Часові рамки, в яких необхідно виконати аудит, можуть впливати на процеси фінансового звітування та те, як управлінський персонал і ті, кого наділено найвищими повноваженнями, затверджують фінансову звітність. Прийняття режимів прискореного звітування в багатьох юрисдикціях також обмежує ступінь, до якого аудитор може виконати детальну роботу після закінчення звітного періоду. Внаслідок цього аудитор стає все більш необхідним покладатись на системи внутрішнього контролю та виконувати аудиторські процедури до закінчення періоду.
134. На час складання фінансової інформації також впливає необхідність для суб'єктів

господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, оприлюднювати оцінки доходів та попередні результати на ранній стадії. В деяких юрисдикціях від аудиторів вимагається погодження таких повідомлень або виконання щодо них специфічної роботи. Хоча це й надає деякі переваги, оскільки аудитор буде вже ознайомлений з фінансовими результатами ще до публікації інформації, з іншого боку, це ще додатково збільшує часові обмеження для аудитора.

135. Кінцеві строки надання звітності є менш обтяжливими щодо завдань з аудиту для невеликих суб'єктів господарювання, ніж для суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, а це дає змогу аудитору скористатися доказами, отриманими внаслідок подій та операцій після дати балансу. Крім того, невеликі суб'єкти господарювання значно рідше публікують дані з оцінки доходів до завершення аудиту. Втім такі суб'єкти господарювання можуть надавати річні, квартальні чи місячні фінансові звіти, які не проходили аудит, банкам та іншим надавачам капіталу.

Складність визначення якості аудиту

1. Термін «якість аудиту» часто використовується в дискусіях зацікавлених сторін, регуляторних органів, розробників стандартів, аудиторських фірм та інших осіб, а також в наукових роботах та під час розробки політики. Якість аудиту – це складний предмет, причому не існує визначення чи аналізу поняття, які б отримали загальне визнання.
2. Метою аудиту фінансової звітності є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансового звітування. Це досягається через отримання аудитором прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі для висловлення аудитором думки, чи підготовлено фінансову звітність в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Часто ця думка висловлюється щодо того, чи «відображає фінансова звітність достовірно в усіх суттєвих аспектах» або «надає достовірну та неупереджену інформацію» про фінансовий стан суб'єкта господарювання на кінець періоду, результати його діяльності та грошові потоки періоду відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.
3. Хоча національне законодавство та стандарти обліку й надають критерії «достовірного надання», в багатьох аспектах процесу фінансового звітування та внаслідок цього в аудиті фінансової звітності застосовуються судження.
4. Стандарти аудиту закладають важливі основи на підтримку якості аудиту. Наприклад, Міжнародні стандарти аудиту, видані РМСАНВ, описують цілі аудитора¹ та встановлюють мінімальні вимоги. Однак більшість вимог у МСА або встановлюють рамки для суджень, які робляться під час аудиту, або для їх правильного застосування необхідно використовувати судження.
5. Внаслідок цього аудит є дисципліною, яка покладається на компетентних особистостей, які використовують свій досвід та підходять до виконання завдання з чесністю, об'єктивністю й професійним скептицизмом, що дає їм змогу робити відповідні судження, які підтримуються фактами та обставинами завдання. Такі якості, як наполегливість та ясність розуму важливі для забезпечення того, що до фінансової звітності вносяться необхідні зміни, або, якщо такі зміни не вносяться, – для забезпечення того, що аудиторський звіт буде відповідно модифіковано.

Під час проведення аудиту фінансової звітності загальні цілі аудитора такі:

- (a) отримати достатню впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки, надаючи, таким чином, аудитору можливість висловити думку, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування; та
 - (b) надати звіт про фінансову звітність і повідомити інформацію, як цього вимагають МСА, відповідно до результатів, отриманих аудитором.
6. На додаток до того, що деякі аспекти фінансової звітності за своїм характером ґрунтуються на судженнях, є й інші чинники, які роблять складним розкриття та оцінювання якості аудиту, включаючи:

¹ Див. параграф 11 МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ЯКОСТІ АУДИТУ: КЛЮЧОВІ ЕЛЕМЕНТИ, ЩО СТВОРЮЮТЬ СЕРЕДОВИЩЕ ДЛЯ ЯКОСТІ АУДИТУ

- Існування або відсутність суттєвих викривлень у фінансовій звітності, які пройшли аудит, надає лише часткове розуміння якості аудиту.
- Завдання з аудиту є різними, й те, що вважається прийнятними аудиторськими доказами в достатньому обсязі на підтримку аудиторського висновку, також залежить до деякого ступеня від судження.
- Розуміння якості аудиту зацікавленими сторонами є різним.
- Прозорість виконаної роботи та результатів аудиту є обмеженою.

Існування або відсутність суттєвих викривлень у фінансовій звітності, які пройшли аудит, надає лише часткове розуміння якості аудиту

7. З урахуванням цілей аудиту, існування суттєвих викривлень у фінансовій звітності, які не було виявлено під час аудиту, може бути показником невдалого аудиту. Однак відсутність суттєвих викривлень у фінансовій звітності не може сама по собі бути єдиним критерієм якості аудиту, оскільки таких суттєвих викривлень могло від початку й не бути.
8. Навіть існування невиявлених суттєвих викривлень у фінансовій звітності, що підлягала аудиту, не обов'язково вказує на низьку якість аудиту, оскільки аудит розрахований на отримання обґрунтованої, а не абсолютної впевненості, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень. Відмінність між абсолютною й обґрунтованою впевненістю є особливо помітною, коли викривлення є результатом шахрайства, прихованого шляхом підробки, таємної змови та навмисних неправильних тлумачень.
9. Модель аудиту відображає внутрішні обмеження аудиту та конструюється для отримання обґрунтованої, а не абсолютної впевненості, що означає існування можливості невиявлених суттєвих викривлень. Якщо після аудиту ідентифікуються суттєві викривлення, які не було виявлено під час аудиту, може бути важко визначити, чому їх не було виявлено – внаслідок загальної моделі аудиту чи внаслідок низької якості окремого завдання з аудиту.
10. Концепції «прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі» та «обґрунтованої впевненості» тісно пов'язані між собою. Жодну з них неможливо чітко визначити, але обидві концепції слід розглядати в контексті застосовних стандартів та усталеної практики.

Завдання з аудиту є різними, й те, що вважається прийнятними аудиторськими доказами у достатньому обсязі на підтримку аудиторського висновку, також залежить до деякого ступеня від судження

11. Не існує двох абсолютно однакових суб'єктів господарювання, внаслідок чого аудиторська робота, яку необхідно виконати, і необхідні судження будуть різними. В результаті те, що вважається «прийнятними аудиторськими доказами у достатньому обсязі» буде в певному ступені питанням професійного судження, яке відображає розмір, характер і складність суб'єкта господарювання, галузі та пов'язаних з нею регуляторних рамок, в яких працює суб'єкт господарювання, а також оцінкою аудитором ризиків того, що фінансова звітність, складена управлінським персоналом, містить суттєві викривлення.
12. Аудиторські фірми – це зазвичай суб'єкти господарювання, які мають на меті отримання прибутку, а прибутковість аудиторської фірми зазвичай прив'язана до співвідношення між гонораром, який отримується за аудит, та витратами, пов'язаними з отриманням прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі. Це може призвести до того, що деякі з третіх сторін будуть вважати, що, незважаючи на застосування стандартів аудиту та вимог етики, аудиторські

фірми можуть мати короткостроковий стимул для обмеження виконуваної роботи, визнаючи, що в довгостроковій перспективі стала якість аудиту необхідна для захисту репутації аудиторської фірми та попередження дискредитуючих регуляторних чи судових дій. Крім того, в державному секторі, хоча аудиторські організації державного сектору й не є суб'єктами господарювання, які мають на меті отримання прибутку, бюджетні обмеження можуть ставити перед ними додаткові виклики для забезпечення достатності кількості виконаної аудиторської роботи.

Розуміння якості аудиту зацікавленими сторонами є різним

13. Розуміння якості аудиту зацікавленими сторонами є різним. Самопо собі це не є дивним, оскільки рівень їх прямої участі та доступ до інформації, доречної для аудиту, є різним, як і цінність, яку надають аудиту різні зацікавлені сторони.
14. Зацікавлені сторони в суб'єктах господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, не мають доступу до інформації з аудиту крім тієї, яка надається громадськості. З іншого боку, зацікавлені сторони інших суб'єктів господарювання можуть часто мати безпосередній доступ до аудиторів та отримувати як офіційну, так і неофіційну інформацію, а це прямо впливатиме на розуміння ними якості аудиту.
15. Деякі користувачі фінансової звітності можуть вважати, що якість аудиту – це отримання максимальної кількості аудиторських доказів та запитання, поставлені перед управлінським персоналом. Розгляд якості аудиту виключно за такої точки зору передбачає, що якість аудиту буде тим вищою, чим більше ресурсів (як у кількісному, так і якісному вимірах) буде виділено на аудит.
16. Управлінський персонал може бути зацікавленим у зменшенні видатків на аудит, якнайшвидшому проведенні аудиту та мінімізації втручання в поточну діяльність суб'єкта господарювання. За такого погляду на якість аудиту управлінський персонал може пропонувати мінімізувати ресурси, виділені на аудит.
17. Збалансування цих різних поглядів наводить на думку, що якість аудиту передбачає ефективне та своєчасне виконання якісного завдання з аудиту за обґрунтовану оплату. При цьому слід пам'ятати, що розуміння слів «ефективне», «своєчасно», «якісне» та «обґрунтований» є суб'єктивним. Ті, кого наділено найвищими повноваженнями, включаючи аудиторські комітети, часто є тими органами, які можуть розглядати ці питання. Саме тому в багатьох країнах на аудиторські комітети покладено відповідальність за розгляд якості аудиту та призначення аудитора або за рекомендацію щодо затвердження аудитора та визначення його гонорарів.

Прозорість виконаної роботи та результатів аудиту є обмеженою

18. Багато послуг є відносно прозорими для тих, кому вони надаються, а користувачі можуть безпосередньо оцінити їх якість. Втім багато зацікавлених сторін, включаючи акціонерів суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, або фінансових інвесторів у будь-який бізнес, зазвичай не мають детального розуміння виконаної під час аудиту роботи та ідентифікованих питань, які потребували окремого розгляду. Саме тому зовнішні відносно суб'єкта господарювання, який проходив аудит, користувачі фінансової звітності часто не можуть безпосередньо оцінити якість аудиту.
19. Інформація щодо роботи аудитора та її результатів може бути наданою в звіті аудитора. Слід враховувати при цьому, що багато аудиторських звітів стандартизовано, й окрім того, як у відносно незвичайних обставинах, коли аудитор модифікує свою думку, інформація щодо роботи аудитора та її результатів майже

не наводиться.

20. Користувачі звертались до РМСАНВ з питанням, чи не слід наводити більше інформації в звіті аудитора, на що РМСАНВ відповіла пропозицією внесення змін у структуру, формулювання та зміст звіту аудитора, включаючи для завдань з аудиту суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, розділ «Ключові питання аудиту». РМСАНВ сподівається, що запропоновані зміни до звіту аудитора, особливо включення розділу «Ключові питання аудиту», нададуть користувачам корисну інформацію для поліпшення розуміння ними питань, які на професійне судження аудитора були найбільш важливими під час аудиту.
21. РМСАНВ сподівається, що її ініціативи щодо внесення змін у звітність аудитора допоможуть користувачам краще розуміти якість аудиту, особливо якщо користувачі мають можливість подальшого обговорення цього з аудиторським комітетом чи аудитором. При цьому РМСАНВ визнає, що ця додаткова інформація є лише відносно незначною частиною всієї інформації, відомої аудитором, яка могла б бути доречною для кращого розуміння якості аудиту.

Якісні характеристики вхідних чинників та чинників процесу

1. У цьому Додатку міститься подальший опис якісних характеристик вхідних чинників та чинників процесу. Ці якісні характеристики застосовні на рівні завдання з аудиту, рівні аудиторської фірми та національному рівні (або рівні юрисдикції).

Вхідні чинники

1.1 Цінності, етика та ставлення – рівень завдання

2. Ключовими характеристиками є:
 - Визнання командою із завдання того, що аудит виконується в інтересах широкої громадськості, та важливості дотримання вимог етики.
 - Демонстрація командою із завдання об'єктивності та чесності.
 - Незалежність команди із завдання.
 - Демонстрація командою із завдання професійної компетентності та належної ретельності.
 - Демонстрація командою із завдання професійного скептицизму.

1.1.1 Визнання командою із завдання того, що аудит виконується в інтересах широкої громадськості, та важливості дотримання вимог етики

3. Команда із завдання виконує аудит в інтересах зацікавлених сторін суб'єкта господарювання та в інтересах широкої громадськості. Характер та обсяг громадського інтересу швидше за все залежить від характеру суб'єкта господарювання. Однак під час виконання всіх завдань з аудиту команда із завдання має ставити відповідні виклики перед управлінським персоналом, відкрито висловлювати свої погляди та розглядати питання для прийняття відповідних висновків щодо них.

1.1.2 Демонстрація командою із завдання об'єктивності та чесності

4. Принцип об'єктивності накладає на аудиторів обов'язок не йти на компроміс у своїх професійних або ділових судженнях внаслідок упередженості, конфлікту інтересів чи надмірного тиску інших осіб¹.
5. Необхідність аудиторам бути, наприклад, об'єктивними виникає з того факту, що багато з важливих питань під час складання фінансової звітності вимагають застосування суджень. Деякі статті, включені у фінансову звітність, можна точно виміряти, але для багатьох статей необхідні оцінювання та внаслідок цього судження. Аудитори повинні бути об'єктивними під час оцінювання ними суджень управлінського персоналу для зменшення ризику того, що фінансова звітність навмисно чи ненавмисно суттєво викривлена через упередженість управлінського персоналу.
6. Чесність – не необхідна передумова для всіх тих, хто діє в інтересах суспільства. Важливо, щоб команда із завдання діяла чесно, та всі бачили, що вона діє саме так, а для цього потрібні не лише чесність як така, а й справедливість, неупередженість та сміливість.

¹ Кодекс етики професійних бухгалтерів Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ), параграф 120.1

1.1.3 Незалежність команди із завдання

7. Незалежність необхідна для захисту окремих членів команди із завдання або аудиторської фірми від впливу, який може поставити під сумнів професійне судження; вона допомагає їм діяти чесно, застосовуючи об'єктивність та професійний скептицизм. При цьому від аудиторів вимагається уникати фактів та обставин, які є настільки важливими, що поінформована третя сторона, беручи до уваги наявні об'єктивні обставини, могла б дійти висновку, що чесність, об'єктивність чи професійний скептицизм фірми або члена команди із завдання є під сумнівом.
8. Загрози незалежності аудитора можуть включати:
- Фінансові інтереси, що існують між аудитором та суб'єктом господарювання, який проходить аудит. Наявність фінансового інтересу в клієнті з аудиту може створити загрозу власного інтересу.
 - Ділові стосунки між аудитором та суб'єктом господарювання, який проходить аудит. Тісні ділові стосунки між аудиторською фірмою або членом команди із завдання, або його найближчими родичами, та суб'єктом господарювання можуть створити загрозу власного інтересу або загрозу тиску.
 - Надання неаудиторських послуг клієнтам з аудиту. Аудиторські фірми традиційно надають своїм клієнтам з аудиту деякі неаудиторські послуги відповідно до своїх знань та досвіду. Надання неаудиторських послуг може, однак, створювати загрози незалежності. Такими загрозами найчастіше є загрози власної оцінки, власного інтересу та загрози захисту.
 - Партнери та персонал можуть вважати, що їх винагорода і взагалі їх кар'єра в аудиторській фірмі залежать від утримання клієнта з аудиту, а це створює загрозу близьких стосунків або загрозу власного інтересу.
 - Ситуації, коли колишній член команди із завдання або партнер фірми працює в суб'єкта господарювання, який проходить аудит, та займає посаду, яка дає змогу чинити значний вплив на підготовку бухгалтерських записів та фінансової звітності. Найчастіше це створює загрози близьких стосунків, власного інтересу та загрози тиску.
9. Загроза близьких стосунків може також створюватись внаслідок тривалого використання одного й того самого старшого персоналу на завданні з аудиту протягом тривалого часу. При цьому слід враховувати, що накопичене попереднє знання суб'єкта господарювання та його бізнесу є важливим для якості аудиту, оскільки це поліпшує оцінку аудитором ризиків та дії у відповідь на них. Це може також приводити до підвищення ефективності та надання доречних рекомендацій щодо поліпшень у конкретних аспектах ділових операцій суб'єкта господарювання.
10. Потенційні вигоди для якості аудиту слід збалансовувати із загрозами для незалежності аудитора, які можуть виникнути через детальне знання суб'єкта господарювання та його бізнесу старшими членами команди із завдання внаслідок виконання аудиту протягом кількох років. Для відповіді на цю загрозу Кодекс РМСЕБ вимагає зміни (або ротації) ключових партнерів з аудиту суб'єктів господарювання, які викликають інтерес громадськості, через сім років, хоча в деяких країнах вимогами етики чи законодавством встановлено менший період ротації. Дехто вважає, що крім ротації партнерів із завдання сприйняття незалежності аудитора поліпшиться внаслідок регулярної зміни самих аудиторських фірм. Інші вважають, що виконання завдання однією й тією самою аудиторською фірмою допомагає аудиторам в розумінні бізнесу та систем суб'єкта

КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ЯКОСТІ АУДИТУ: КЛЮЧОВІ ЕЛЕМЕНТИ, ЩО СТВОРЮЮТЬ СЕРЕДОВИЩЕ ДЛЯ ЯКОСТІ АУДИТУ

господарювання і приводить до ефективних дій у відповідь на ризики суттєвого викривлення фінансової звітності, а також до підвищення ефективності аудиту.

11. Розгляд загроз та відповідних застережних заходів при визначенні незалежності має таку саму важливість для аудиту в державному секторі, як і для аудиту в приватному секторі. Однак деякі з потенційних загроз можуть бути різними. Наприклад, менш ймовірно, що аудитори державного сектору матимуть прямі фінансові інтереси в суб'єктах господарювання, аудит яких вони виконують.
12. Аудитор часто розглядається як цінний для суб'єкта господарювання консультант з питань бізнесу та оподаткування, а це приводить до частого прямого спілкування його зі старшим управлінським персоналом, тому аудитор стає добре поінформованим щодо ситуації з бізнесом суб'єкта господарювання. Це дає аудитору хороше знання як процесів фінансового звітування клієнта, так і галузі, в якій він працює, але також може розглядатись як загроза його незалежності.
- 1.1.4 *Демонстрація командою із завдання професійної компетентності та належної ретельності*
13. Професійна компетентність та належна ретельність вимагають від усіх членів команди із завдання:
 - Розвитку та підтримання професійних знань і навичок на прийнятному рівні;
 - Уважності, ретельності й своєчасності дій; та
 - Старанності в діях відповідно до вимог застосовних технічних та професійних стандартів.
- 1.1.5 *Демонстрація командою із завдання професійного скептицизму*
14. Професійний скептицизм – це ставлення, яке включає допитливість у контексті відповідного розуміння суб'єкта господарювання, його бізнесу та середовища, в якому він працює. Таке розуміння разом із більш загальним знанням бізнесу та досвідом дає змогу аудитору оцінити ризики суттєвого викривлення у фінансовій звітності суб'єкта господарювання, оцінити достатність і прийнятність аудиторських доказів та дійти відповідних висновків.
15. Професійний скептицизм – це важливий аспект судження аудитора стосовно планування, виконання завдання та оцінювання результатів аудиту. Якщо аудитори не готові ставити під сумнів припущення управлінського персоналу (включаючи застосування роботи експерта управлінським персоналом), вони не зможуть попередити шахрайство та не матимуть обґрунтованої впевненості щодо висновку, чи подана достовірно фінансова звітність суб'єкта господарювання відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.
16. Професійний скептицизм вимагає від усіх членів команди із завдання:
 - Ставлення із сумнівом до тверджень управлінського персоналу та готовності ставити їх під питання.
 - Критичного оцінювання інформації та пояснень, отриманих у процесі своєї роботи.
 - Намагання зрозуміти мотивацію управлінського персоналу для можливого викривлення фінансової звітності.
 - Об'єктивності.
 - Ставлення під сумнів судження інших членів команди із завдання.
 - Впевненості для ставлення під сумнів дій управлінського персоналу і наполегливості в розгляді питань для отримання висновку; та готовності до появи доказів, які суперечать іншим отриманим доказам або ставлять під

1.2 Цінності, етика та ставлення – рівень фірми

17. Ключовими характеристиками є:

- Встановлення відповідного «ставлення зверху», яке, поміж іншого, спрямовано на гарантування незалежності фірми.
- Стимулювання необхідних особистих характеристик завдяки системам оцінювання та винагородження, які підтримують якість аудиту.
- Фінансові аспекти не впливають на дії та рішення, які погіршують якість аудиту.
- Підкреслення фірмою важливості забезпечення партнерів і персоналу можливостями продовження професійного розвитку та надання їм доступу до високоякісної технічної підтримки.
- Підтримка фірмою культури консультування зі складних питань.
- Існування надійних систем прийняття рішень щодо прийняття клієнтів та продовження співпраці з ними.

1.2.1 *Встановлення відповідного «ставлення зверху», яке, поміж іншого, спрямовано на гарантування незалежності фірми*

18. Важливо, щоб аудиторська фірма мала надійні механізми внутрішнього управління для забезпечення того, що аудит виконується в інтересах суспільства, та захисту якості аудиту від негативного впливу комерційних інтересів фірми, наприклад через надмірне стимулювання інших сфер практики (наприклад, оподаткування, корпоративні фінанси та консалтинг) на шкоду якості аудиту.

19. Керівництво фірми відіграє життєво важливу роль у розвитку культури, яка робить наголос на ролі аудиту в інтересах суспільства та важливості для цього якості аудиту, включаючи попередження ситуацій, які могли б поставити під сумнів об'єктивність чи незалежність фірми. Регулярне повідомлення інформації щодо очікуваної поведінки створює на аудиторській фірмі відповідне середовище, яке б включало заохочення до дотримання принципів та вимог етики, що стосуються аудиторів.

20. Одноосібні практикуючі фахівці безпосередньо контролюють культуру своєї фірми, а в малих та середніх аудиторських фірмах невелика кількість партнерів може мати безпосередній вплив на входні чинники, наприклад механізми управління, консультації та моніторинг. Залежно від їх ставлення це може бути або силою, або слабкістю середовища невеликої фірми.

1.2.2 *Стимулювання необхідних особистих характеристик завдяки системам оцінювання та винагородження, які підтримують якість аудиту*

21. Системи оцінювання та винагородження можуть виховувати та розвивати відповідні особисті характеристики та поведінку, включаючи чесність, об'єктивність, професійну компетентність і належну ретельність. Це означає включення цих характеристик у критерії підбору персоналу, процеси підвищення та винагородження, навчальні програми з використанням відповідних вимог до компетентності.

22. Вимоги до компетентності можуть у найкращий спосіб розроблятися з урахуванням Міжнародних стандартів освіти, а це сприятиме гармонізації вимог серед аудиторських фірм.

23. Фірма на регулярній основі оцінює компетентність своїх партнерів та персоналу щодо підтримки якості аудиту. При цьому аудиторські фірми забезпечують

відсутність покарань партнерів та персоналу за їх тверду позицію з питань аудиту навіть у тому разі, якщо це може поставити під загрозу стосунки з клієнтом. Отримані висновки використовуються при прийнятті рішень щодо кар'єрного зростання та винагородження, а також для вжиття інших заходів, до яких може вдаватися фірма, якщо результати діяльності партнерів або персоналу не відповідають очікуваним стандартам.

1.2.3 *Фінансові аспекти не впливають на дії та рішення, які погіршують якість аудиту*

24. Фінансові міркування як на рівні фірми (наприклад, фінансові цілі, які фірма встановлює щодо прибутковості, яку необхідно досягти за рахунок аудиту, та готовність інвестувати в системи навчання й підтримки аудиту), так і на рівні завдання (наприклад, зв'язок між гонораром за аудит і витратами на виконану роботу) не повинні заважати виконанню якісного аудиту, який би задовольняв інтереси суспільства.

25. Не слід звертатись до таких заходів за рахунок якості аудиту:

- Робити наголос на отриманні призначень на аудит та утриманні клієнтів з аудиту, особливо за нереально низькими гонорарами.
- Робити наголос на рекламі неаудиторських послуг суб'єктам господарювання, аудит яких фірма виконує; або
- Зменшення витрат (включаючи зменшення кількості партнерів і персоналу) на аудит (наприклад, під час спаду в економіці).

1.2.4 *Підкреслення фірмою важливості забезпечення партнерів і персоналу можливостями продовження професійного розвитку та надання їм доступу до високоякісної технічної підтримки*

26. Аудит вимагає технічних знань у значній кількості сфер, включаючи фінансове звітування, стандарти аудиту та етики, корпоративне, господарське і податкове законодавство та нормативні акти. Для аудиторських фірм важливим питанням є наявність технічної підтримки, яка б допомагала партнерам та персоналу бути в курсі всіх змін у цих сферах, а також надавала б допомогу в складних питаннях.

27. Якість аудиту можна також поліпшити за рахунок розвитку інформаційної інфраструктури, яка б дала змогу фірмі підтримувати аудиторські судження (наприклад, через отримання доступу до ділових та галузевих баз даних), відстежувати та відповідно розглядати питання незалежності, планувати й ефективно управляти ротацією партнерів на завданнях з аудиту.

28. Розміри аудиторських фірм та наявної технічної підтримки можуть значно варіюватись. На невеликих фірмах з невеликою кількістю персоналу та клієнтською базою з відносно нескладними операціями можливо встановити відносно прості політику і процедури контролю якості. При цьому невеликі фірми можуть стикатися з проблемами стосовно консультацій, внаслідок чого вони можуть звертатись до зовнішніх консультантів для отримання технічних консультацій або покладатись на послуги з технічної підтримки, які надаються місцевими професійними бухгалтерськими організаціями.

1.2.5 *Підтримка фірмою культури консультування зі складних питань*

29. Культура консультування важлива для всіх аудиторських фірм, включаючи одноосібних практикуючих фахівців. Аудит часто вимагає складних рішень та суджень. Члени команди із завдання можуть обговорювати такі питання між собою або з партнером із завдання. Партнери із завдання можуть обговорювати складні питання та судження з іншими партнерами або технічними спеціалістами, уважно розглядаючи отримані поради. Для ефективного функціонування цього процесу

важливо встановити на фірмі культуру консультування, яка б надавала достатньо часу відповідним особам для розгляду питань у разі їх виникнення.

30. У випадку обмеженості внутрішніх ресурсів слід звертатись до зовнішніх технічних ресурсів професійних бухгалтерських організацій, інших фірм або сторонніх організацій, які мають відповідні ресурси.

1.2.6 *Існування надійних систем прийняття рішень щодо прийняття клієнтів та продовження співпраці з ними*

31. До прийняття завдання з аудиту і кожний рік після цього для аудиторських фірм важливо розглянути, чи мають вони компетентність для виконання завдання, а також можливості та ресурси для цього. Такий розгляд включає питання, чи зможе фірма дотриматись відповідних вимог етики.

32. Хоча аудитори повинні застосовувати професійний скептицизм, аудит також включає й деякою мірою довіру до управлінського персоналу. Управлінському персоналу, якому не вистачає чесності, довіряти не можна за визначенням. Надійні системи прийняття рішень щодо прийняття клієнтів та продовження співпраці з ними розраховані на оцінювання можливості існування інформації, яка б дала підстави вважати, що управлінському персоналу клієнта бракує чесності до такого ступеня, що буде неможливо виконати якісний аудит. Наявність подібних надійних систем є важливою для аудиторських фірм, оскільки вони допомагають фірмі уникнути завдань, в яких існує висока ймовірність шахрайства або незаконних дій, зберігаючи тим самим репутацію фірми як такої, яка виконує якісні завдання з аудиту.

1.3 **Цінності, етика та ставлення – національний рівень**

33. На цьому рівні ключовими характеристиками будуть:

- Оприлюднення вимог етики, які пояснюють як принципи етики, так і конкретні застосовні вимоги.
- Активність регуляторних органів, розробників національних стандартів та професійних бухгалтерських організацій у забезпеченні розуміння принципів етики й послідовності в застосуванні їх вимог.
- Обмін інформацією, доречною для рішень щодо прийняття клієнтів, між аудиторськими фірмами.

1.3.1 *Оприлюднення вимог етики, які пояснюють як принципи етики, так і конкретні застосовні вимоги*

34. Вимоги етики можуть накладатись законодавчими чи нормативними актами або впроваджуватись через професійні бухгалтерські організації. МФБ вимагає від своїх членів вживати заходів щодо прийняття та впровадження в своїх юрисдикціях Кодексу РМСЕБабо у сприянні його впровадженню залежно від відповідальності організацій-членів у національному середовищі. В деяких країнах Кодекс РМСЕБ доповнюється додатковими національними вимогами, а аудиторські фірми та організації, які виконують аудит у державному секторі, можуть застосовувати жорсткіші вимоги до своїх партнерів та персоналу.

35. Вимоги етики не можуть передбачити всі можливі ситуації. Саме тому аудитори отримують розуміння як самих вимог, так і фундаментальних принципів, на яких ґрунтуються ці вимоги, для розуміння, як застосовувати їх на практиці. Розуміння, як застосовувати принципи, можна розвинути через внутрішнє спілкування на аудиторській фірмі, через теоретичне або практичне навчання, а також через спостереження персоналу за досвідченими фахівцями від час виконання завдання.

36. Кодекс РМСЕБ встановлює такі фундаментальні принципи професійної етики² та вимагає від аудиторів їх дотримання:
- Чесність – бути прямим та чесним у всіх професійних та ділових стосунках. Чесність також включає добропорядність і правдивість³.
 - Об'єктивність – не дозволяти упередженості, конфлікту інтересів або надмірному тиску інших бути вищими за професійне або ділове судження.
 - Професійна компетентність та належна ретельність – підтримувати професійні знання і навички на рівні, необхідному для забезпечення того, що клієнт або працедавець отримує компетентні професійні послуги, що ґрунтуються на нових досягненнях практики, методології та законодавства, і діяти з належною ретельністю відповідно до застосовних технічних та професійних стандартів.
 - Конфіденційність – поважати конфіденційність інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків, і не розкривати будь-яку подібну інформацію третім сторонам без відповідного та конкретного дозволу, крім випадків, коли таке розкриття є юридичним чи професійним правом або обов'язком, та не використовувати цю інформацію на особисту користь професійного бухгалтера або третіх сторін.
 - Професійна поведінка – дотримуватись вимог доречних законодавчих і нормативних актів та уникати будь-яких дій, що дискредитують професію.
37. Окрім цього, Кодекс РМСЕБ містить додаткові вимоги щодо незалежності аудитора та пояснює, які дії аудитору слід виконати у випадку, коли:
- Він ідентифікує загрози незалежності;
 - Оцінює важливість ідентифікованих загроз; та
 - Застосовує, якщо це необхідно, застережні заходи для усунення загроз або їх зменшення до прийнятного рівня.
38. У Кодексі РМСЕБ визначено, що в разі, якщо аудитор визначає, що відповідні застережні заходи недоступні або їх неможливо застосувати для усунення загроз або їх зменшення до прийнятного рівня, професійний бухгалтер повинен усунути обставини чи стосунки, які створюють загрози, або відмовитись від виконання завдання чи розірвати угоду про виконання аудиту⁴. Кодекс РМСЕБ визнає існування ситуацій, коли загрози, що виникають, є настільки значними, що жодні застережні заходи не можуть зменшити ці загрози до прийнятного рівня; в подібних випадках аудитору забороняється виконання аудиту.
- 1.3.2 *Активність регуляторних органів, розробників національних стандартів та професійних бухгалтерських організацій у забезпеченні розуміння принципів етики і послідовності в застосуванні їх вимог*
39. Послідовність застосування вимог етики та принципів, на яких вони ґрунтуються, полегшується завдяки інструкціям, навчанню й підтримці, які надаються регуляторними органами, національними розробниками стандартів, професійними

² Кодекс РМСЕБ, параграф 100.5.

³ Кодекс РМСЕБ, розділ 110.1.

⁴ Кодекс РМСЕБ, параграф 290.7. Аудиторські організації державного сектору зазвичай не можуть відмовитись від завдання.

бухгалтерськими організаціями та іншими. Це може включати видання інструктивних матеріалів, наприклад відповідей на запитання, які задаються найчастіше, а також організацію презентацій та семінарів.

1.3.3 *Обмін інформацією, доречною для рішень щодо прийняття клієнтів, між аудиторськими фірмами*

40. Аудиторські фірми приймають рішення щодо прийняття нових клієнтів з аудиту або продовження роботи з уже існуючими клієнтами. Фірми можуть приймати рішення не продовжувати роботу з клієнтами з аудиту, якщо у фірм існують сумніви щодо практики фінансового звітування або чесності управлінського персоналу такого клієнта. За таких обставин важливо, щоб іншим аудиторським фірмам, яких запрошено на тендер на аудит, було відомо про цю інформацію.

1.4 **Знання, навички, досвід та час виконання – рівень завдання**

41. Ключовими характеристиками цього чинника будуть:

- Наявність необхідної компетентності у партнерів та персоналу.
- Розуміння партнерами та персоналом бізнесу суб'єкта господарювання.
- Висловлення обґрунтованих суджень партнерами та персоналом.
- Активна участь партнера із завдання в оцінці ризиків, плануванні, нагляді та перевірці виконаної роботи.
- Достатня досвідченість персоналу, який виконує детальну роботу безпосередньо на об'єкті, відповідне керівництво такою роботою, нагляд за нею та її перевірка, а також достатні й ступінь наступництва персоналу.
- Наявність у партнерів та персоналу часу, достатнього для ефективного виконання аудиту.
- Доступність партнера із завдання з аудиту та інших досвідчених членів команди із завдання для управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

1.4.1 *Наявність необхідної компетентності у партнерів та персоналу*

42. Хоча навряд чи можна очікувати, що всі члени команди із завдання матимуть однаковий рівень знань та досвіду, партнер із завдання з аудиту несе відповідальність за забезпечення того, що команда із завдання в цілому має необхідну компетентність, а зовнішніх спеціалістів чи експертів запрошено за потреби відповідно до обставин завдання. Наприклад, спеціалізовані знання можуть виявитись необхідними в таких питаннях, як:

- Оцінювання складних фінансових інструментів, землі та споруд, нематеріальних активів, активів і зобов'язань, отриманих під час злиття компаній, та активів, що могли знецінитись.
- Актуарний розрахунок зобов'язань за договорами страхування чи пенсійними програмами для працівників.
- Оцінювання запасів нафти та газу.
- Оцінювання відповідальності за екологічні збитки та витрат на очистку забрудненого майданчика.
- Трагування контрактів, законодавчих та нормативних актів.
- Аналіз складних чи незвичних питань щодо дотримання вимог податкового законодавства.
- Інформаційні системи суб'єкта господарювання, особливо якщо суб'єкт господарювання залежить від інформаційних технологій.

43. Знання та досвід можна отримати як на самій аудиторській фірмі, так й з зовнішніх джерел. Якщо залучено зовнішніх спеціалістів чи експертів, важливо, щоб їх роботу спрямовували, контролювали та перевіряли, як й роботу інших членів команди із завдання.
44. Належний розвиток професійних знань та навичок починається з початковим професійним розвитком зацікавленого професійного бухгалтера⁵. Подальша спеціалізація професійного бухгалтера для можливості виконання ним ролі аудитора досягається шляхом постійного професійного удосконалення та додаткового досвіду роботи в аудиті. Постійний професійний розвиток професійної компетентності та постійне навчання є важливими, якщо аудитори бажають продовжувати відповідати очікуванням своїх клієнтів і суспільства⁶.

1.4.2 Розуміння партнерами та персоналом бізнесу суб'єкта господарювання

45. Правильне розуміння суб'єкта господарювання, його бізнесу та галузі, в якій він працює, є ключем для аудитора в оцінці ризиків суттєвого викривлення в фінансовій звітності, для правильного скеровування аудиторських процедур й оцінювання їх результатів. Це також необхідно для застосування аудитором професійного скептицизму та здатності висловити прийнятне аудиторське судження.
46. Знання галузі, включаючи розуміння доречних питань законодавства та бухгалтерського обліку, може бути особливо важливим для клієнтів, які працюють, наприклад, у секторі фінансових послуг. При цьому слід враховувати, що області знань не повинні бути настільки вузькими, що це не дасть аудитору змогу побачити більш широкі питання. Аудитори можуть отримати загальне знання бізнесу внаслідок виконання неаудиторської роботи та шляхом роботи з різними клієнтами в різних галузях. Це дає їм змогу відсторонитись від конкретики бізнесу суб'єкта господарювання та використати своє більш широке знання питань бізнесу, ризиків і систем контролю.
47. Аудит невеликих суб'єктів господарювання часто виконується безпосередньо на об'єкті досвідченим персоналом, який працює з цим суб'єктом господарювання протягом кількох років. Хоча такий персонал добре знає бізнес суб'єкта господарювання, можуть існувати загрози його об'єктивності та професійному скептицизму.

1.4.3 Висловлення обґрунтованих суджень партнерами та персоналом

48. Аудитори використовують свій досвід та такі цінності, як чесність, об'єктивність і професійний скептицизм, для висловлення обґрунтованих професійних суджень, підкріплених фактами та обставинами завдання.
49. Висловлення обґрунтованих суджень може вимагати від партнерів та персоналу:
- Ідентифікації питання.
 - Застосування знання бізнесу, бухгалтерського обліку та звітності, а також

⁵ Сфери компетентності та результати навчання для зацікавлених професійних бухгалтерів наведено в МСО 2 «Початковий професійний розвиток – технічна компетентність», МСО 3 «Початковий професійний розвиток – професійні навички» та МСО 4 «Початковий професійний розвиток – професійні цінності, етика та ставлення»; сфери компетентності та результати навчання для партнерів із завдання наведено в МСО 8 «Професійний розвиток партнерів із завдання, які несуть відповідальність за аудит фінансової звітності».

⁶ Рада з Міжнародних стандартів освіти для бухгалтерів працює над переглядом МСО 8. В ньому буде визнано необхідність постійного підвищення компетентності аудитора через ідентифікацію результатів навчання та вимогу постійного професійного розвитку в необхідних для партнера із завдання, який відповідає за аудит фінансових звітів, сферах.

- Вивчення питання та розгляд різних перспектив.
- Оцінювання альтернатив у світлі доречних фактів та обставин.
- Розгляду, чи було дотримано відповідного процесу при отриманні висновку та чи існують прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі на його підтримку.
- Отримання за потреби консультацій; та
- Документування висновку і підстав для нього.

1.4.4 *Активна участь партнера із завдання в оцінці ризиків, плануванні, нагляді та перевірці виконаної роботи*

50. Оскільки партнери із завдання несуть відповідальність за завдання з аудиту, які вони виконують, важливо, щоб вони брали безпосередню участь у плануванні аудиту, оцінці отриманих доказів та формуванні остаточних висновків.
51. Хоча багато детальної роботи й може доручатись менш досвідченому персоналу, доступність партнерів із завдання дає змогу їм своєчасно коригувати хід процесу аудиту.
52. Дехто вважає, що розкриття прізвища партнера із завдання в аудиторському звіті слід вимагати для кожного завдання та суб'єкта господарювання, оскільки це надасть партнеру із завдання більшого відчуття персональної відповідальності, адже саме він несе кінцеву відповідальність за виконання аудиту. В багатьох юрисдикціях це вже є офіційною вимогою, яка дотримується зазвичай шляхом поставлення власного підпису. Інші вважають, що така вимога не впливає на відчуття відповідальності партнера із завдання. Потенційні проблеми такої вимоги включають припущення щодо зменшення відповідальності фірми та можливості збільшення правової відповідальності партнерів із завдання в деяких юрисдикціях.

1.4.5 *Достатня досвідченість персоналу, який виконує детальну роботу безпосередньо на об'єкті, відповідне керівництво такою роботою, нагляд за нею та її перевірка, а також достатній ступінь наступництва персоналу*

53. Структура багатьох аудиторських фірм, особливо великих аудиторських фірм, є ієрархічною – часто вказується, що вони мають «пірамідальну структуру», а підбір багатьох команд із завдання відображає таку структуру. В результаті більшість детальної аудиторської роботи на об'єкті швидше за все буде виконуватись персоналом, який є відносно недосвідченим, причому дехто з персоналу може ще не мати відповідного сертифіката. Однак для висловлення обґрунтованих професійних суджень від персоналу зазвичай вимагається деякий досвід.
54. Окрім того, використання одних і тих самих фахівців на одному й тому ж завданні з аудиту протягом кількох років швидше за все допоможе їм у розумінні бізнесу суб'єкта господарювання та його систем, а це часто вважається позитивним управлінським персоналом та тими, кого наділено найвищими повноваженнями. Дехто вважає, що така ситуація приводить до ефективних дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення у фінансовій звітності, а також підвищує ефективність аудиту. Втім тривала участь може призвести до зменшення професійного скептицизму та виникнення загроз для незалежності аудитора.
55. У багатьох країнах організації аудиторів державного сектору повинні дотримуватись фіксованих нормативів стосовно своїх витрат на персонал. Крім цього, можуть існувати нормативні акти, які впливають на підбір персоналу та розмір заробітної плати, яка може виплачуватись. Така ситуація може робити

КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ЯКОСТІ АУДИТУ: КЛЮЧОВІ ЕЛЕМЕНТИ, ЩО СТВОРЮЮТЬ СЕРЕДОВИЩЕ ДЛЯ ЯКОСТІ АУДИТУ

складним для деяких аудиторських організацій підбір та утримання достатньої кількості високоякісного персоналу для забезпечення постійно високої якості аудиту.

1.4.6 *Наявність у партнерів та персоналу часу, достатнього для ефективного виконання аудиту*

56. Партнери та персонал часто мають більшу відповідальність, ніж аудит якогось одного окремого суб'єкта господарювання, а завдання з аудиту може виконуватись при складному графіку. Внаслідок цього планування як на рівні окремого завдання, так і на рівні аудиторської фірми є важливим для забезпечення того, що для завдання виділено адекватні ресурси для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі і для відповідної взаємодії з управлінським персоналом суб'єкта господарювання та тими, кого наділено найвищими повноваженнями.
57. Аудиторські фірми – це зазвичай суб'єкти господарювання, які мають на меті отримання прибутку, причому на прибутковість аудиторської фірми впливає зв'язок між виставленим гонораром та витратами на отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі. Партнери із завдання з аудиту на своїх аудиторських фірмах зазвичай відповідають із фінансову дохідність завдань з аудиту, які вони виконують, а якщо гонорари за аудит обмежуються управлінським персоналом, це може призводити до тиску на команду із завдання щодо зменшення характеру та часу аудиторських процедур або до зменшення тестування. Це, в свою чергу, потенційно загрожує якості аудиту⁷.

1.4.7 *Доступність партнера із завдання з аудиту та інших досвідчених членів команди із завдання для управлінського персоналу і тих, кого наділено найвищими повноваженнями*

58. Важливо, щоб партнер із завдання з аудиту був доступним для вищого управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Регулярні контакти дають змогу партнеру із завдання з аудиту отримувати регулярну інформацію щодо змін у бізнесі суб'єкта господарювання, а також своєчасно порушувати питання, які стосуються аудиту.

1.5 **Знання, навички, досвід та час виконання – рівень фірми**

59. Ключовими характеристиками цього чинника будуть:
- Наявність достатнього часу на розгляд складних питань при їх виникненні у партнерів та персоналу.
 - Відповідна структурованість команд із завдання.
 - Своєчасне оцінювання партнерами та більш досвідченим персоналом менш досвідченого персоналу і доречне навчання або навчання на робочому місці.
 - Забезпечення достатнього навчання партнерів із завдання з аудиту та персоналу з питань аудиту, обліку та, за потреби, спеціальних питань окремої галузі.

1.5.1 *Наявність достатнього часу на розгляд складних питань при їх виникненні у партнерів та персоналу*

60. Партнери та старший персонал зазвичай працюють відразу на кількох завданнях, часто з однаковим графіком надання фінансової звітності. Це може приводити до періодів концентрованої роботи. При цьому партнери та старший персонал часто

⁷ Вимоги етики (наприклад, параграф 240.2 Кодексу РМСЕБ) часто описують таку загрозу, вимагаючи її оцінювання та застосування за потреби застережних заходів.

надають неаудиторські послуги клієнтам або виконують іншу роботу в аудиторській фірмі. Важливо, щоби фірми передбачали, наскільки це можливо, та враховували можливі часові конфлікти при розподілі обов'язків. Управлінський персонал фірми повинен вести активний моніторинг рівнів завантаженості роботою для зменшення ризиків неприйнятного перевантаження окремих партнерів та працівників.

1.5.2 *Відповідна структурованість команд із завдання*

61. Розподіл людських ресурсів повинен враховувати ризики. Існує загроза, що для найбільшого і престижного клієнта фірми будуть виділені найбільш компетентні партнери та персонал, і в результаті ресурси не будуть доступні для інших завдань з аудиту, де ризики, що фінансова звітність містить суттєві викривлення, можуть бути більшими.
 62. Відповідний розподіл ресурсів забезпечує командам із завдання наявність компетентності та часу для виконання конкретного завдання. Такий розподіл включає призначення партнерів і старшого персоналу, які мають відповідне знання галузі, в якій працює клієнт, використаної ним застосовної концептуальної основи фінансового звітування, та забезпечення достатнього для виконання якісного аудиту часу.
 63. Для розподілу ресурсів фірма повинна збирати інформацію щодо:
 - Знань, навичок та досвіду.
 - Очікуваних потреб у часі; та
 - Періодів надання послуг – для полегшення дотримання вимог етики, наприклад щодо ротації партнерів з аудиту.
 64. Аудит невеликих суб'єктів господарювання не є обов'язковим у деяких країнах. Це означає, що в таких країнах для малих і середніх аудиторських фірм, які мають незначну кількість клієнтів з аудиту, викликом буде утримання партнерів та персоналу з відповідним знанням аудиту й досвідом.
- #### 1.5.3 *Своєчасне оцінювання партнерами та більш досвідченим персоналом менш досвідченого персоналу і доречне навчання або навчання на робочому місці*
65. Процес оцінювання на аудиторській фірмі є важливим аспектом розвитку можливостей персоналу. Хоча це й важко виміряти, якість аудиту швидше за все поліпшиться, якщо це питання буде окремо розглядатись під час оцінювання партнерів та персоналу. Це може бути використане як стимул для покращення обґрунтованих аудиторських суджень, включаючи консультації зі складних питань.
 66. Слід розрізняти проведення періодичного оцінювання роботи персоналу та навчання його на робочому місці. В той час, як оцінювання може використовуватись для допомоги в ідентифікації навичок чи знань, які потребують поліпшення, навчання безпосередньо на об'єкті можна використовувати для допомоги члену команди в розвитку такої навички чи знань. Доречне навчання та навчання на робочому місці набувають значної важливості для розвитку ключових особистих характеристик, наприклад, чесності, об'єктивності, старанності, професійного скептицизму та наполегливості, а також допомоги менш досвідченому персоналу в розгляді незнайомих питань аудиту.
 67. Можливість проводити ефективне навчання потребує додаткових навичок, знань та досвіду при тому, що в аудиторській фірмі кількість осіб з відповідною компетентністю є обмеженою. Такі особи можуть мати й інші запити щодо використання свого часу. Для фірми важливо заохочувати свій більш досвідчений

персонал виділяти час, необхідний для виконання цієї важливої ролі у розвитку персоналу, та включати в свою оцінку розгляд того, чи була досягнута ця мета.

1.5.4 *Забезпечення достатнього навчання партнерів із завдання з аудиту та персоналу з питань аудиту, обліку та, за потреби, спеціальних питань окремої галузі*

68. Професія намагається надати аудиторам необхідну професійну компетентність через початковий професійний розвиток (ППР), який включає в себе навчання технічним та професійним навичкам, цінностям, етиці, ставленню та практичному досвіду, а також через програми підвищення професійної кваліфікації (ПППК)
69. Фірми зазвичай забезпечують вивчення технічних аспектів аудиту та вимог своєї методології аудиту. Фірми також забезпечують отримання важливого практичного досвіду, включаючи стажерів у команди із завдання, які виконують роботу з аудиту⁸. Поєднання вивчення технічних аспектів аудиту з отриманням практичного досвіду важливе, оскільки теоретичне навчання є лише частиною процесу розвитку аудиторами навичок та досвіду.
70. Професійні бухгалтерські організації – члени МФБ висувають свої вимоги до ПППК, а програми розвитку, які застосовуються фірмами, скеровані на підвищення компетентності професійних аудиторів. Такі програми зазвичай охоплюють значний діапазон питань, доречних для бізнесу фірми в цілому, наприклад управління проектами, інформаційні технології та комунікативні навички. Для фірм важливо приділяти достатньо часу та ресурсів і демонструвати важливість вивчення питань аудиту та обліку, включаючи за потреби питання з конкретних галузей для забезпечення технічних навичок, необхідних для забезпечення якості аудиту.

1.6 **Знання, навички, досвід та час виконання– національний рівень**

71. Ключовими характеристиками цього чинника будуть:
- Наявність суворих механізмів ліцензування аудиторських фірм/аудиторів.
 - Чітке визначення вимог до освіти та забезпечення підготовки достатніми для досягнення ефективності ресурсами.
 - Наявність механізмів ознайомлення аудиторів з поточними питаннями і забезпечення їх підготовки з урахуванням нових вимог обліку та аудиту чи вимог нормативних актів.
 - Таке позиціонування аудиторської професії, яке б допомагало залучати та утримувати осіб з відповідними якостями.

1.6.1 *Наявність суворих механізмів ліцензування аудиторських фірм/ аудиторів*

72. Аудит – це діяльність в інтересах суспільства, яка повинна виконуватись відповідно кваліфікованими особами, які працюють в належному середовищі. Для досягнення цього зазвичай існують національні механізми ліцензування аудиторських фірм та аудиторів для виконання ними аудиту. Реєстр ліцензованих фірм та аудиторів часто ведеється відповідним компетентним органом. При цьому такі органи часто мають повноваження на відкликання ліцензії за визначених обставин.
- 1.6.2 *Чітке визначення вимог до освіти та забезпечення підготовки достатніми для досягнення ефективності ресурсами*
73. Критерії для отримання ліцензії зазвичай включають вимоги до освіти як на рівні ППР, так і на рівні ПППК. Забезпечення якості аудиту буде полегшено, якщо

⁸ У МСО 8, параграфи 54 та 59, встановлено вимоги до практичного досвіду професійних аудиторів.

вимоги до освіти чітко визначені, а на підготовку виділяється достатньо ресурсів для забезпечення її ефективності.

74. В основу компетентності, необхідної для забезпечення якості аудиту, покладено професійні навички, описані в МСО. Таку компетентність розвивають поєднанням теоретичної підготовки та практичного досвіду, а також навчанням персоналу на аудиторських фірмах. МСО створені для організацій-членів МФБ (на яких може лежати відповідальність за теоретичну підготовку), але вони не стосуються безпосередньо аудиторських фірм (які забезпечують практичний досвід та підготовку). Якщо організації, які відповідають за підготовку, та аудиторські фірми будуть використовувати одну й ту саму систему поглядів на компетентність, це може допомогти підвищити якість аудиту.
- 1.6.3 *Наявність механізмів ознайомлення аудиторів з поточними питаннями і забезпечення їх підготовки з урахуванням нових вимог обліку та аудиту чи вимог нормативних актів*
75. На додаток до підготовки за програмою ППР для аудиторів встановлення відповідних вимог до ПППК у країні є важливим чинником підвищення якості аудиту. ПППК необхідно для того, щоб досвідченіші аудитори мали змогу продовжувати розвивати свої навички й знання щодо аудиту та були поінформованими щодо змін у вимогах до обліку та змін у законодавстві.
76. ПППК особливо важливі під час значних змін у вимогах до фінансової звітності та аудиту. Вони дають змогу ознайомити аудиторів з новими технічними вимогами, пояснити цілі цих змін та допомогти досягти розуміння, необхідного для впровадження нових вимог в економічно ефективний спосіб.
- 1.6.4 *Таке позиціонування аудиторської професії, яке б допомагало залучати та утримувати осіб з відповідними якостями*
77. Важливим чинником, від якого залежить якість аудиту, є компетентність партнерів з аудиту та персоналу. Хоча підготовка є важливою, деякі необхідні якості залежать від особистості. Саме тому важливо залучати до кар'єри в аудиторській професії осіб з потрібними якостями.
78. Існує низка чинників, що впливають на осіб, які залучаються до кар'єри в аудиторській професії, наприклад:
- Статус аудиту як професії в національному середовищі;
 - Відчуття можливості кар'єрного зростання та привабливий рівень заробітної плати;
 - Характер роботи, включаючи її роль для інтересів суспільства; та
 - Якість підготовки.
79. Ці самі чинники можуть впливати на рішення залишитися в аудиторській професії та зробити кар'єру в аудиті. В деяких країнах відстежується тенденція для багатьох бухгалтерів звільнятися з аудиторських фірм та йти на роботу в бізнес. Хоча це й може мати позитивний вплив на фінансове звітування, це також може обмежувати доступність досвідченого персоналу для аудиторських фірм та ставити під загрозу якість аудиту.
80. Статус аудиторської професії в національному середовищі також може впливати на повагу до аудиторів, а отже, на ефективність аудиту. В середовищі, де аудиторську професію не поважають або не надають їй достатніх повноважень, позиція аудиторів відносно управлінського персоналу буде слабкішою. За цих обставин ймовірність того, що аудитори будуть ставити важливі запитання управлінському персоналу або займуть тверду позицію з важливих питань аудиту,

буде відносно низькою. І навпаки, якщо аудиторська професія є поважною або відповідними механізмами їй надано відповідні повноваження, аудиторам буде легше демонструвати професійний скептицизм та виконувати якісний аудит.

Чинники процесу

1.7 Процес аудиту та процедури контролю якості – рівень завдання

81. Ключовими характеристиками цього чинника будуть:

- Дотримання командою із завдання вимог стандартів аудиту, відповідних законодавчих та нормативних актів і процедур контролю якості аудиту фірми.
- Належне використання командою із завдання інформаційних технологій.
- Ефективна взаємодія з іншими особами, які беруть участь в аудиті.
- Належні домовленості з управлінським персоналом для забезпечення ефективного процесу аудиту.

1.7.1 *Дотримання командою із завдання вимог стандартів аудиту, відповідних законодавчих та нормативних актів і процедур контролю якості аудиту фірми*

82. Стандарти аудиту відіграють фундаментальну роль у підтримці якості аудиту та довіри до нього користувачів. МСА створені для надання аудитору допомоги в отриманні обґрунтованої впевненості; вони вимагають від аудитора застосування професійного судження та професійного скептицизму протягом планування й виконання аудиту, а також:

- Ідентифікації й оцінювання ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки на основі розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль суб'єкта господарювання.
- Отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо існування суттєвих викривлень через розробку та виконання відповідних дій у відповідь на ці ризики; та
- Формування думки щодо фінансової звітності на основі висновків, отриманих завдяки отриманим аудиторським доказам.

83. МСА вимагають підготовки документації, достатньої для того, щоб досвідчений аудитор, який не мав попереднього відношення до завдання з аудиту, міг зрозуміти характер, час і обсяг виконаних процедур, результатів цих процедур, важливих питань, що виникли під час їх виконання, та зроблені висновки. Така документація допомагає у діях щодо якості аудиту як групі з виконання завдання ще до завершення аудиту, так і тим, хто перевіряє якість виконаної роботи.

84. Національними законодавчими чи нормативними актами від аудиторів часто вимагається дотримання вимог стандартів аудиту. Однак не всі аспекти процесу аудиту визначаються стандартами аудиту, саме тому аудиторські фірми зазвичай мають свою методологію, яка надає подальшу деталізацію. Навіть з урахуванням структури, створеної стандартами аудиту та методологією фірми, команда із завдання має достатню гнучкість у рішеннях, яку конкретну аудиторську роботу виконувати, як її виконувати на практиці, а також у характері та часі взаємодії з управлінським персоналом. Спосіб, яким робота виконується на практиці, може бути важливим чинником у забезпеченні ефективності.

1.7.2 *Належне використання командою із завдання інформаційних технологій*

85. Збільшення використання та складність комп'ютеризованих інформаційних систем надають аудиторам можливість отримувати аудиторські докази більш ефективно

завдяки, наприклад, використанню комп'ютерних методів аудиту, включаючи завантаження й аналіз файлів та використання тестових даних. Завдяки таким методам можна досягти більшого покриття операцій та заходів контролю. Однак іноді для використання таких методів необхідна участь фахівців, а це може зайняти багато часу, особливо в перший рік використання таких систем.

86. Інформаційні технології, впроваджені в аудиторських фірмах, впливають на те, як аудитори виконують аудит та записують виконану роботу. З'являється все більше аудиторських програм для допомоги командам із завдання в застосуванні методології фірми. Хоча це може привести до підвищення ефективності та поліпшення процесів контролю якості, їх застосування створює деякі ризики для якості аудиту, наприклад:
- Надмірний наголос на дотриманні вимог до використання аудиторських програм фірми замість заохочення до розгляду особливих характеристик суб'єкта господарювання, аудит якого виконується; та
 - Використання надмірного часу новим персоналом на вивчення аудиторських програм фірми замість розуміння аудиторських концепцій.
87. Хоча надання партнерам та більш досвідченому персоналу можливості віддалено перевіряти аудиторську роботу зменшує можливість навчання та підготовки в процесі роботи, це потенційно має такі переваги, як:
- Збільшення ефективності перевірки аудиторської роботи, якщо члени команди із завдання працюють на багатьох об'єктах або розташовані в різних часових зонах; та
 - Надання ефективніших засобів виконання проміжних перевірок аудиторської роботи після виконання першої перевірки.
88. Інформаційні технології також впливають на спосіб спілкування аудиторів як з іншими членами команди із завдання, так і з управлінським персоналом та тими, кого наділено найвищими повноваженнями. Наприклад, електронне листування та інші інструменти автоматизації професійних послуг використовуються все більше. Хоча електронне листування збільшує доступність користувачів, особливо в міжнародному сенсі, воно може мати й свої обмеження. Наприклад, можливість отримання корисних аудиторських доказів через електронне листування може бути меншою, ніж від відкритих обговорень питань з управлінським персоналом. Залежно від обставин управлінському персоналу може виявитись легшим надати неточні чи неповні відповіді на питання аудитора під час електронного листування або бути менш відвертим щодо інформації, якщо для цього у нього є мотивація.
- 1.7.3 *Ефективна взаємодія з іншими особами, які беруть участь в аудиті*
89. Більшість великих суб'єктів господарювання має підрозділи, дочірні підприємства, спільні підприємства або об'єкти інвестування, які обліковуються за методом участі в капіталі (компоненти), причому зазвичай аудит одного чи більше компонентів виконується іншими, ніж команда з аудиту групи, командами із завдання. Якщо ефективний зв'язок між аудитором групи та аудиторами компонентів відсутній, існує ризик, що команда із завдання з аудиту групи може не отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі, на яких би ґрунтувалась думка щодо аудиту групи. Зрозуміле та своєчасне повідомлення вимог команди із аудиту групи створює основу двостороннього ефективного спілкування між аудитором групи та аудитором компонента⁹.

⁹ Див. МСА 600 «Особливі положення щодо аудиту фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)», параграф A57.

90. До числа інших осіб, які беруть участь в аудиті, належать спеціалісти та експерти (наприклад, спеціалісти з ІТ), або, в контексті групи, аудитори компонентів. Якщо в аудиті беруть участь інші особи, важливо, щоб:
- Команда із завдання надавала їм чітку інформацію щодо роботи, яку необхідно виконати.
 - Інші особи, які беруть участь в аудиті, надавали чітку інформацію щодо отриманих в результаті роботи результатів; та
 - Команда із завдання визначала, що виконана робота є адекватною для своїх цілей, і відповідно реагувала на отримані результати.
91. Більшість великих суб'єктів господарювання мають підрозділи внутрішнього аудиту. Швидше за все для підвищення ефективності аудиту важливою буде ефективна взаємодія зовнішніх і внутрішніх аудиторів. Наприклад, підрозділ внутрішнього аудиту вочевидь має знання операцій суб'єкта господарювання і його ділових ризиків, а це буде важливою допомогою для аудитора в його розумінні суб'єкта господарювання та при оцінюванні ризиків або інших аспектів аудиту.
92. Управлінський персонал групи зазвичай очікує, що аудитор групи ефективно координуватиме роботу, яка виконується в компонентах. Дехто вважає, що така координація полегшується, якщо аудит компонентів виконується тією самою аудиторською фірмою або фірмами з тієї самої аудиторської мережі чи асоціації. Внаслідок цього важливим може стати географічна сфера дії, тобто можливість фірми забезпечити аудит дочірніх підприємств та інших компонентів групи. Інші вважають, що наявність кількох різних аудиторських фірм, зайнятих у завданні з аудиту групи, дає можливість отримання необхідних для їх урахування різних поглядів на ризики суб'єкта господарювання та відповідних аудиторських дій у відповідь.
- 1.7.4 *Належні домовленості з управлінським персоналом для забезпечення ефективного процесу аудиту*
93. Управлінський персонал може бути зацікавленим у тому, щоб аудит було завершено якнайшвидше, для мінімізації перешкод для поточної діяльності суб'єкта господарювання. Ефективність процесу аудиту можна підвищити шляхом:
- Ретельного планування, включаючи, де це можливо, узгодження з управлінським персоналом інформаційних потреб аудитора та графік його роботи;
 - Своєчасного спілкування з управлінським персоналом для вирішення питань, ідентифікованих під час аудиту;
 - Намагання дотриматись узгоджених графіків роботи і строків надання звітності; та
 - Попередження, наскільки це можливо, звертання різних членів команди із завдання з однаковими запитами до управлінського персоналу суб'єкта господарювання.
- 1.8 **Процес аудиту та процедури контролю якості – рівень фірми**
94. Ключовими характеристиками цього чинника будуть:
- Адаптація методології аудиту до розвитку професійних стандартів і результатів внутрішніх перевірок контролю якості та зовнішніх перевірок.
 - Заохочення методологією аудиту індивідуальних членів команди із завдання до застосування професійного скептицизму та використання доречного професійного судження.

- Вимоги методології до ефективного нагляду та перевірки аудиторської роботи.
- Вимоги методології до наявності доречної аудиторської документації.
- Впровадження суворих процедур контролю якості, моніторинг якості аудиту та виконання відповідних дій у відповідь.
- За потреби – виконання ефективних перевірок контролю якості завдання (ЕПКЯЗ).

1.8.1 *Адаптація методології аудиту до розвитку професійних стандартів і результатів внутрішніх перевірок контролю якості та зовнішніх перевірок*

95. Для аудиторської фірми важливо, щоб її методологія аудиту не була статичною, а розвивалась відповідно до змін у професійних стандартах та середовищі бізнесу, а також щоб вона вносила своєчасні зміни в інструменти та методологію аудиту у відповідь на результати внутрішніх перевірок чи перевірок регуляторними органами.
96. Для демонстрації своєї зацікавленості в постійному поліпшенні своєї роботи аудиторській фірмі корисно буде застосовувати аналіз основних причин у відповідь на результати зовнішніх та внутрішніх перевірок для ідентифікації системних питань і виконання відповідних дій у відповідь для поліпшення своєї методології та процесів.

1.8.2 *Заохочення методологією аудиту індивідуальних членів команди із завдання до застосування професійного скептицизму та використання доречного професійного судження*

97. Більшість аудиторських фірм використовує методологію для допомоги персоналу в досягненні ефективності аудиту та для своїх процесів контролю якості. Іноді така методологія включає використання аудиторських комп'ютерних програм, які підтримують рішення і генерують електронні робочі документи, які можна перевірити звіддаленого об'єкта.
98. Подібна методологія може бути ефективним механізмом у забезпеченні постійного дотримання вимог стандартів аудиту і для перевірки, чи всі необхідні кроки процесу аудиту було виконано. Методологія також допомагає у підготовці документації та, якщо документація зберігається в електронному вигляді, швидкому ознайомленні з нею навіть спеціалістів, які працюють на віддалених об'єктах.
99. Однак існує ризик того, що занадто деталізовані рекомендації в аудиторських методологіях можуть мати негативний вплив на інші елементи якості аудиту. Подібні методології з високим рівнем деталізації можуть бути викликані загрозами судового переслідування або таким підходом до регулювання та перевірок аудиторів, який ґрунтується на надмірному дотриманні вимог.

Прикладами такого ризику для якості аудиту будуть:

- Якщо робиться надмірний наголос на дотриманні вимог методології з високим рівнем деталізації, існує ризик того, що буде звертатись недостатньо уваги на те, щоб досвідчений персонал підганяв конкретні аудиторські процедури під умови завдання та розглядав необхідність виконання подальших процедур.
- Надмірний наголос на процесі, який використовується для виконання аудиту, може не дати змоги досвідченим партнерам з аудиту та персоналу зробити важливі судження.
- Надмірне обмеження свободи дій персоналу може зменшити його мотивацію

та призвести їх до рішення не продовжувати свою роботу в аудиті.

- Потенційне дистанціювання партнерів та персоналу від компанії, аудит якої вони роблять.

1.8.3 *Вимоги методології до ефективного нагляду та перевірки аудиторської роботи*

100. Багато детальної аудиторської роботи може виконуватись менш досвідченим персоналом. За таких обставин вкрай важливо, щоб його робота безпосередньо на об'єкті або в іншому місці, включаючи практику замовлення виконання робіт іноземним персоналом, що фізично перебуває в іншій країні, керувалась і перевірялась досвідченим персоналом, менеджерами та партнерами.
101. Деякі сучасні методології надають можливість електронної віддаленої перевірки робочих документів, що допомагає в ефективному спільному розгляді й обговоренні питань аудиту, особливо коли йдеться про різні країни та різні часові зони. Втім віддалена перевірка може не завжди бути ефективним засобом оцінювання, чи виконував персонал аудит з належною ретельністю та демонстрував відповідний рівень професійного скептицизму, а також засобом розвитку навичок і компетенції менш досвідченого персоналу.

1.8.4 *Вимоги методології до наявності доречної аудиторської документації*

102. Аудиторська документація відіграє кілька ролей, включаючи:
- Допомогу команді із завдання в плануванні й виконанні аудиту.
 - Допомогу членам команди із завдання, які відповідають за нагляд, в керуванні та нагляді за аудиторською роботою.
 - Можливість команди із завдання звітувати про свою роботу.
 - Зберігання записів з питань, які будуть важливими для наступних завдань з аудиту.
 - Можливість виконання внутрішньофірмових перевірок контролю якості та зовнішніх перевірок відповідно до застосовних законодавчих, нормативних чи інших вимог.
103. Документування раціональних підстав для важливих аудиторських суджень швидше за все підвищуватиме ретельність і відповідно якість суджень. Процес документування питань та їх рішень підвищуватиме ретельність міркувань аудитора і цінність зроблених висновків.
- 1.8.5 *Впровадження суворих процедур контролю якості, моніторинг якості аудиту та виконання відповідних дій у відповідь*
104. Процедури контролю якості необхідно встановлювати для надання аудиторській фірмі впевненості, що:
- Фірма дотримується вимог професійних стандартів і застосовних вимог законодавчих та нормативних актів; та
 - Звіти, надані фірмою чи партнерами із завдання, відповідають обставинам¹⁰.
105. Процедури контролю якості включають моніторинг і за потреби коригувальні дії. Виконання аудиту включає в себе дотримання вимог стандартів і внутрішніх політики та процедур фірми. Це також включає прийняття складних рішень та суджень персоналом з різним рівнем досвіду іноді під значним тиском часу.
106. Моніторинг якості аудиту аудиторською фірмою є важливим аспектом в

¹⁰ РМСАНВ видало МСКЯ 1, який встановлює дії, необхідні для розробки фірмоуполітики і процедур контролю якості та досягнення в результаті цього цієї мети.

ідентифікації ризиків чи можливостей, які виникають, та забезпеченні дотримання вимог стандартів, а також того, що партнери і персонал виконують роботу відповідним чином.

107. Деякі аудиторські фірми через свої мережі працюють на міжнародному рівні. Мережеві фірми часто використовують загальну методологію, політику та процедури контролю якості. Деякі мережі також застосовують загальні підходи до цінностей, етики та ставлення, і впроваджують програми для підвищення знань та досвіду партнерів і персоналу.
108. Окрім внутрішніх процесів з моніторингу якості аудиту завдання з аудиту можуть також проходити зовнішню перевірку. Результати таких перевірок (включаючи перевірки незалежними органами регулювання аудиту) надають важливу інформацію, яка приводить до дій, наслідком яких є подальше підвищення якості аудиту.
109. Крім розгляду недоліків, які мали місце в конкретних завданнях з аудиту, важливо, щоб аудиторські фірми відповідно реагували на системні питання, висвітлені як внутрішнім, так і зовнішнім моніторингом, та вносили необхідні коригування.

1.8.6 *За потреби – виконання ефективних перевірок контролю якості завдання (ЕПКЯЗ)*

110. ЕПКЯЗ дає змогу об'єктивно оцінити важливі судження, зроблені командою із завдання, та висновки, отримані під час формулювання звіту незалежного аудитора. ЕПКЯЗ необхідно виконувати під час аудиту суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів та інших завдань з аудиту, де аудиторська фірма вважає їх необхідними, наприклад аудиту суб'єктів суспільного інтересу.
111. Для того щоб ЕПКЯЗ були ефективними, вони повинні включати обговорення важливих питань і висновків, перевірку окремої документації із завдання та перевірку фінансової звітності. Такі перевірки повинні виконуватись особами, які мають необхідний досвід, повноваження та час. ЕПКЯЗ вимагає відповідного зв'язку між партнером, який виконує перевірку, та партнером із завдання для того, щоб перевірка виконувалась вчасно й дозволяла команді із завдання відповідно реагувати на її результати.

1.9 **Процес аудиту та процедури контролю якості – національний рівень**

112. Ключовими характеристиками цього чинника будуть:
 - Поширення стандартів аудиту та інших стандартів, які чітко визначають цілі й конкретні застосовні вимоги.
 - Розгляд органами, які відповідають за зовнішні перевірки завдань з аудиту, доречних характеристик якості аудиту як в аудиторських фірмах, так і на рівні окремих завдань.
 - Існування ефективних систем розслідування звинувачень у неналежному виконанні аудиту та вживання за потреби дисциплінарних заходів.
- 1.9.1 *Поширення стандартів аудиту та інших стандартів, які чітко визначають цілі й конкретні застосовні вимоги*
113. Вимоги до аудиту та інші вимоги можуть встановлюватись законодавчими чи нормативними актами або національними організаціями професійних бухгалтерів. Важливо, щоб такі вимоги були високої якості та чітко вказували необхідні цілі. МСА, видані РМСАНВ, містять виклад цілей, вимоги, матеріали

для застосування та інші пояснювальні матеріали.

114. РМСЕБ встановлює високоякісні стандарти етики для професійних бухгалтерів завдяки розробці суворого Кодексу етики професійних бухгалтерів, прийнятого на міжнародному рівні. РСМОБ розвиває та поліпшує професійну бухгалтерську освіту, яка б включала технічну компетентність, професійні навички, цінності, етику та ставлення професійних бухгалтерів, через впровадження Міжнародних стандартів освіти (МСО). Ці стандарти широко приймаються на національному рівні.
115. Важливо переглядати стандарти у відповідь на інформацію щодо їх застосування та впровадження. При цьому важливо, щоб ті, хто розробляє стандарти, розуміли вплив, який можуть мати регулярні перегляди на навчання аудиторів та проблеми впровадження для подальшого використання цих стандартів. МФБ вимагає від своїх членів прийняття та впровадження МСА, Кодексу етики професійних бухгалтерів та МСО в своїх юрисдикціях, а також допомоги в їх впровадженні залежно від відповідальності організацій-членів у своєму національному середовищі. В деяких країнах МСА модифікують для урахування додаткових національних вимог або доповнюють такими вимогами.
- 1.9.2 *Розгляд органами, які відповідають за зовнішні перевірки завдань з аудиту, доречних характеристик якості аудиту як в аудиторських фірмах, так і на рівні окремих завдань*
116. Зовнішні перевірки завдань з аудиту надають можливість оцінити дотримання аудиторами вимог стандартів аудиту та залежно відповноважень інших аспектів якості аудиту. Дії аудиторських фірм у відповідь на результати, отримані інспекторами, можуть призвести до поліпшення ефективності аудиту та, якщо результати таких перевірок публікуються, підвищити розуміння зацікавлених сторін питань якості аудиту. Результати зовнішніх перевірок завдань з аудиту за певний період часу слід аналізувати і передавати тим, хто розробляє стандарти.
- 1.9.3 *Існування ефективних систем розслідування звинувачень у неналежному виконанні аудиту та вживання за потреби дисциплінарних заходів*
117. Розслідування та дисциплінарні заходи можуть виконуватись професійними бухгалтерськими організаціями. Однак аналогічно до перевірок завдань з аудиту суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, та інших суб'єктів суспільного інтересу такі дії все більше виконуються незалежними органами регулювання аудиту.
118. Може бути складно ідентифікувати неналежне виконання аудиту, оскільки значна його частина вимагає суджень, а критерії, наведені в законодавчих та нормативних актах, інколи є розпливчатыми і складними для виконання. Ефективність дисциплінарних заходів підвищується, якщо встановлені чіткі критерії того, що слід вважати неналежним виконанням аудиту.
119. Органам регулювання аудиту необхідно мати значний діапазон можливих санкцій, включаючи відкликання ліцензії в аудиторської фірми чи окремих аудиторів за визначених обставин. Хоча такі заходи можуть бути прийнятними у крайніх випадках, процес регулювання буде поліпшено, якщо до менших питань можна застосовувати менш суворі санкції, які можуть включати штрафи та обов'язкову перепідготовку.

ЗМІНЕНА МІЖНАРОДНА КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ

ЗМІСТ

Параграф	
Вступ.....	1–4
Принципи етики та стандарти контролю якості	5–9
Опис завдань з надання впевненості.....	10–11
Завдання з підтвердження та прямі завдання.....	12–13
Завдання з надання обґрунтованої впевненості та завдання з надання обмеженої впевненості	14–16
Обсяг Концептуальної основи.....	17–19
Звіти із завдань, що не є завданнями з надання впевненості.....	20–21
Передумови для завдання з надання впевненості.....	22–25
Елементи завдання з надання впевненості	26
Тристоронні відносини	27–38
Предмет завдання	39–41
Критерії	42–49
Докази	50–82
Звіт з надання впевненості	83–92
Інші питання	93–95
Неналежне використання імені практикуючого фахівця	96
Додаток 1. Стандарти, видані РМСАНВ, їх взаємозв'язокта зв'язок з Кодексом РМСЕБ	
Додаток 2. Завдання з підтвердження та прямі завданняДодаток 3. Сторони у завданні з надання впевненості	
Додаток 4. Розподіл предметів завдання за категоріями	

Вступ

1. Цю Концептуальну основу видано виключно для полегшення розуміння елементів та цілей завдання з надання впевненості, а також завдань, яких стосуються Міжнародні стандарти аудиту (МСА), Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО) та Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ) (які іменуються нижче Стандартами з надання впевненості).
2. Концептуальна основа не є стандартом та відповідно не встановлює жодних вимог (або основних принципів чи важливих процедур) до виконання завдань з аудиту, огляду або інших завдань з надання впевненості¹. Внаслідок цього в звіті з надання впевненості не допускається твердження, що завдання виконувалось відповідно до цієї Концептуальної основи, оскільки в ньому слід посилались на доречні стандарти з надання впевненості. Стандарти з надання впевненості містять цілі, вимоги, матеріали до застосування та інші пояснювальні матеріали, вступні матеріали й визначення, які узгоджуються з цією Концептуальною основою, та повинні застосовуватись у завданнях з аудиту, огляду та інших завданнях з надання впевненості. В Додатку 1 наведено сфери застосування стандартів, виданих Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ), їх взаємозв'язок та зв'язок з Кодексом етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності), виданим Радою з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ).
3. Ця Концептуальна основа створює систему координат для
 - (a) Практикуючих фахівців з надання впевненості;
 - (b) Інших осіб, залучених до виконання завдань з надання впевненості, включаючи визначених користувачів звітами з надання впевненості та тих, хто наймає практикуючого фахівця («сторона, яка пропонує завдання»); та
 - (c) РМСАНВ у розробці стандартів з надання впевненості, Нотаток з практики та інших документів.
4. Нижче наведено стислий огляд цієї Концептуальної основи:
 - *Вступ:* Ця Концептуальна основа стосується завдань з надання впевненості, які виконуються практикуючими фахівцями.
 - *Опис завдань з надання впевненості:* В цьому розділі описуються завдання з надання впевненості та вказується відмінність між прямими завданнями і завданнями з підтвердження, а також між завданнями з надання обгрунтованої впевненості та завданнями з надання обмеженої впевненості.
 - *Обсяг Концептуальної основи:* В цьому розділі встановлюються відмінності між завданнями з надання впевненості та іншими завданнями, наприклад завданнями з консультування.
 - *Передумови для завдань з надання впевненості:* В цьому розділі встановлюються передумови для прийняття практикуючим фахівцем завдання з надання впевненості.
 - *Елементи завдання з надання впевненості:* В цьому розділі ідентифіковано та розглянуто п'ять елементів, які характеризують завдання з надання впевненості: тристоронні відносини; предмет завдання; критерії; докази; та звіт з надання впевненості. Крім того, тут пояснюється важлива відмінність

¹ Див. *Передмову до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.*

між завданнями з надання обґрунтованої впевненості та завданнями з надання обмеженої впевненості. В цьому розділі також розглядаються, наприклад, важливі відмінності в предметах завдань з надання впевненості, необхідні характеристики прийнятих критеріїв, ролі ризику та суттєвості в завданнях з надання впевненості, а також розглядається, як висловлюються висновки в завданнях з надання обґрунтованої впевненості та завданнях з надання обмеженої впевненості.

- *Інші питання:* В цьому розділі розглянуто відповідальність практикуючого фахівця за надання іншої інформації на додаток до свого звіту із завдання, документацію та значення асоціювання практикуючого фахівця з предметом завдання або інформацією з предмета завдання.

Принципи етики та стандарти контролю якості

5. Контроль якості у фірмах, які виконують завдання з надання впевненості, та дотримання принципів етики включно з вимогами до незалежності визнаються всіма як такі, що відповідають інтересам громадськості, та є невід'ємною частиною завдань з надання впевненості високої якості. Такі завдання виконуються відповідно до стандартів завдань з надання впевненості, які ґрунтуються на тому, що:
- (a) На членів команди із завдання та особу, яка відповідає за огляд контролю якості завдання (для тих завдань, де таку особу було призначено), поширюються вимоги, викладені в частинах А та Б Кодексу РСМЕБ, застосовні до завдань з надання впевненості, інші професійні вимоги або вимоги законодавчих чи нормативних актів, які є щонайменше настільки ж суворими; та
 - (b) Практикуючий фахівець, який виконує завдання, є членом фірми, на яку поширюється дія МСКЯ ¹² або інші професійні вимоги, або вимоги законодавчих чи нормативних актів стосовно відповідальності фірми за її систему контролю якості, які є щонайменше настільки ж суворими, як вимоги МСКЯ 1.

Кодекс РСМЕБ

6. У Кодексі РСМЕБ встановлено такі фундаментальні принципи етики, якими є:
- (a) чесність;
 - (b) об'єктивність;
 - (c) професійна компетентність та належна ретельність;
 - (d) конфіденційність; та
 - (e) професійна поведінка.

Фундаментальні принципи етики встановлюють стандарти поведінки, яких очікують від професійного бухгалтера.

7. У Кодексі РСМЕБ також наведено концептуальну основу, яку слід застосовувати для ідентифікації, оцінки, усунення загроз дотриманню фундаментальних принципів.
8. Кодекс РСМЕБ встановлює вимоги та матеріали для застосування на різноманітні теми. У Кодексі РСМЕБ визначено, що незалежність включає в

² Міжнародний стандарт контролю якості (МСКЯ)1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання надання впевненості і супутні послуги».

себе як незалежність думки, такі незалежність поведінки. Незалежність гарантує здатність сформулювати висновок з надання впевненості без урахування впливу, який міг би поставити цей висновок під сумнів. Незалежність підвищує здатність діяти чесно, бути об'єктивним і підходити до завдання з професійним скептицизмом.

МСКЯ 1

9. МСКЯ 1 розглядає відповідальність фірми за встановлення та підтримання нею системи контролю якості завдань з надання впевненості. Дотримання вимог МСКЯ 1 вимагає, поміж іншого, впровадження та дотримання нею системи контролю якості, включаючи політики й процедури стосовно кожного з таких елементів, документування таких політик і процедур та ознайомлення з ними персоналу фірми:
- (a) відповідальність керівництва за якість у фірмі;
 - (b) доречні етичні вимоги;
 - (c) прийняття та продовження стосунків з клієнтами та конкретних завдань;
 - (d) людські ресурси;
 - (e) виконання завдання;
 - (f) моніторинг.

Опис завдань з надання впевненості

10. Завданням з надання впевненості є завдання, в якому практикуючий фахівець ставить собі за мету отримання прийнятних доказів у достатньому обсязі для висловлення висновку, розрахованого на підвищення ступеня довіри визначених користувачів, які не є відповідальною стороною, про результати вимірювання чи оцінювання предмета завдання відносно критеріїв.
11. Результатом вимірювання чи оцінювання предмета завдання є інформація, отримана в результаті застосування критеріїв відносно предмета завдання. Наприклад:
- Фінансова звітність (результат) є наслідком вимірювання фінансового стану суб'єкта господарювання, його фінансових показників та грошових потоків (предмет завдання) шляхом застосування концептуальної основи фінансового звітування (критерії).
 - Звіт щодо ефективності внутрішнього контролю (результат) є наслідком оцінювання процесу внутрішнього контролю суб'єкта господарювання (предмет завдання) шляхом застосування відповідних критеріїв.
 - Виміри продуктивності конкретного суб'єкта господарювання (результат) є наслідком вимірювання різних аспектів роботи (предмет завдання) шляхом застосування відповідних методологій вимірювання (критерії).
 - Звіт з викидів парникових газів (результат) є наслідком вимірювання викидів парникових газів суб'єктом господарювання (предмет завдання) шляхом застосування протоколів визнання, вимірювання й подання (критерії).
 - Звіт щодо дотримання вимог (результат) є наслідком оцінювання дотримання вимог суб'єктом господарювання (предмет), наприклад, законодавчих чи нормативних актів (критерії).

Термін «інформація з предмета завдання» використовується у значенні результатів вимірювання чи оцінювання предмета завдання відносно критеріїв. Саме стосовно інформації з предмета завдання практикуючий фахівець збирає прийнятні докази у достатньому обсязі як основи для висловлення свого висновку.

Завдання з підтвердження та прямі завдання

12. У завданні з підтвердження інша, ніж практикуючий фахівець, сторона вимірює або оцінює предмет завдання відносно критеріїв. Сторона інша, ніж практикуючий фахівець, також часто подає інформацію з предмета завдання у вигляді звіту. Проте в деяких випадках інформація з предмета завдання може подаватися практикуючим фахівцем в звіті з надання впевненості. У випадку завдання з підтвердження у висновку практикуючого фахівця вказується, чи не містить інформація з предмета завдання суттєвого викривлення (див. також параграф 85).
13. У прямому завданні практикуючий фахівець вимірює чи оцінює предмет завдання відносно застосовних критеріїв. Окрім цього, практикуючий фахівець застосовує свої знання та методики з надання впевненості для отримання прийнятних доказів у достатньому обсязі стосовно результатів вимірювання чи оцінювання предмета завдання відносно критеріїв. Практикуючий фахівець може отримати ці докази одночасно з вимірюванням чи оцінюванням предмета завдання, але докази можуть бути отриманими до або після такого вимірювання чи оцінювання. У прямому завданні висновок у звіті практикуючого фахівця стосується результатів оцінювання чи вимірювання предмета завдання стосовно критеріїв та висловлюється з погляду предмета завдання та критеріїв. У деяких прямих завданнях висновок практикуючого фахівця й є інформацією з предмета завдання або її частиною (див. також Додаток 2).

Завдання з надання обґрунтованої впевненості та завдання з надання обмеженої впевненості

14. У завданні з надання обґрунтованої впевненості практикуючий фахівець зменшує ризик завдання до прийнятно низького рівня за обставин завдання як основу для свого висновку. Висновок практикуючого фахівця висловлюється в такій формі, яка передає його думку щодо результатів вимірювання чи оцінювання предмета завдання відносно критеріїв.
15. У завданні з надання обмеженої впевненості практикуючий фахівець зменшує ризик завдання до рівня, який буде прийнятним за умов завдання, але при цьому такий ризик є вищим, ніж ризик для завдання з надання обґрунтованої впевненості, як основу для висловлення свого висновку у формі, яка передає, чи не привернуло на основі виконаних процедур та отриманих доказів його увагу щось, що змусило б його вважати, що інформацію з предмета завдання суттєво викривлено. Характер, час виконання та обсяг процедур, які виконуються у завданні з надання обмеженої впевненості, є обмеженими порівняно з характером, часом і обсягом, необхідними при виконанні завдання з надання обґрунтованої впевненості, але вони плануються в такий спосіб, щоб отримати такий рівень впевненості, який на професійне судження практикуючого фахівця є значущим. Для цього рівень впевненості, отриманої практикуючим фахівцем, повинен підвищувати довіру визначених користувачів до предмета завдання до такого рівня, який би був вищим, ніж явно незначущий.
16. Враховуючи значний діапазон завдань з надання обмеженої впевненості, значущість впевненості може коливатись від рівня, який повинен підвищувати довіру визначених користувачів до предмета завдання до ступеня, який би був вищим, ніж явно незначущий, до рівня, який був би лише трохи меншим від обґрунтованої впевненості. Значущість у конкретному завданні являє собою судження в межах наведеного вище діапазону, яке залежить від обставин завдання, включаючи інформаційні потреби визначених користувачів як групи, критерії та предмет завдання. В деяких випадках наслідки отримання визначеними користувачами невідповідного висновку можуть бути настільки значними, що для

практикуючого фахівця буде необхідним виконати завдання з надання обґрунтованої впевненості для отримання впевненості, яка була б значущою за даних обставин.

Обсяг Концептуальної основи

17. Не всі завдання, які виконуються практикуючими фахівцями, є завданнями з надання впевненості. Інші завдання, які часто виконуються, але не відповідають опису, наведеному в параграфі 10 вище (та внаслідок цього не покриваються цією Концептуальною основою), включають:
- Завдання, які охоплюються Міжнародними стандартами супутніх послуг (МССП), наприклад завдання з виконання погоджених процедур та завдання з складання фінансової інформації³.
 - Підготовка податкових декларацій, коли не висловлюється висновок щодо впевненості.
 - Завдання з консультування⁴, наприклад управлінське та податкове консультування.
18. Завдання з надання впевненості може бути частиною більш великого завдання, наприклад коли завдання з консультування щодо придбання бізнесу включає вимогу отримання впевненості щодо історичної або майбутньої фінансової інформації. За таких обставин ця Концептуальна основа стосується лише тієї частини завдання, яка має відношення до впевненості.
19. Наведені нижче завдання, які можуть відповідати опису, наведеному в параграфі 10, не вважаються завданнями з надання впевненості з точки зору цієї Концептуальної основи:
- (а) Завдання зі свідчення в судовому процесі стосовно питань обліку, аудиту, оподаткування чи інших аналогічних питань; та
 - (б) Завдання, що включають професійні думки, погляди або висловлення, з яких користувач може отримати деяку впевненість, якщо має місце все наведене нижче:
 - (i) ці думки, погляди або висловлення є несуттєвими для завдання в цілому;
 - (ii) будь-який наданий письмовий звіт чітко обмежений для використання лише тими користувачами, які зазначені в звіті;
 - (iii) від конкретних визначених користувачів отримано письмове підтвердження розуміння, що завдання не планується як завдання з надання впевненості; та
 - (iv) у звіті практикуючого фахівця завдання не подається як завдання з надання впевненості.

³ МССП 4400 «Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації» та МССП 4410 (переглянутий) «Завдання з копії інформації».

⁴ У завданні з консультування практикуючий фахівець застосовує технічні навички, освіту, спостереження, досвід та знання процесу консультування. Завдання з консультування включають аналітичний процес, в якому зазвичай використовується деяке поєднання різних видів діяльності стосовно: встановлення мети, пошуку фактів, визначення проблем або можливостей, оцінювання альтернатив, розробки рекомендацій, включаючи можливі дії, повідомлення результатів та іноді їх впровадження та супроводу. Звіти (якщо вони надаються) зазвичай пишуться описовим, довірливим стилем. Зазвичай робота виконується для використання лише клієнтом і на його користь. Характер та обсяг роботи визначаються угодою між практикуючим фахівцем і клієнтом. Будь-яка послуга, яка відповідає визначенню завдання з надання впевненості, є не завданням з консультування, а завданням з надання впевненості.

Звіти із завдань, що не є завданнями з надання впевненості

20. Практикуючий фахівець, який надає звіт із завдання, яке не є завданням з надання впевненості відповідно до цієї Концептуальної основи, повинен чітко визначити, що його звіт не є звітом із завдання з надання впевненості. Для того щоб не вводити в оману користувачів, у звіті, який не є звітом із завдання з надання впевненості, слід уникати, наприклад:
- Посилань на дотримання вимог цієї Концептуальної основи або стандартів завдань з надання впевненості.
 - Невідповідного використання слів «надання впевненості», аудит» чи «огляд».
 - Включення твердження, яке може бути обґрунтовано прийняттям висновку, що базується на прийнятих доказах у достатньому обсязі та розрахований на підвищення ступеня довіри визначених користувачів до результатів вимірювання чи оцінювання предмету завдання відносно критеріїв.
21. Практикуючий фахівець та відповідальна сторона можуть домовитись щодо застосування принципів цієї Концептуальної основи до завдання, в якому крім відповідальної сторони немає інших визначених користувачів, але в якому дотримано всіх інших вимог доречних стандартів завдань з надання впевненості. В таких випадках звіт практикуючого фахівця повинен включати твердження, яке обмежує користувачів звіту лише відповідальною стороною.

Передумови для завдання з надання впевненості

22. Наведені нижче передумови для завдання з надання впевненості є доречними під час розгляду, чи слід приймати або продовжувати завдання з надання впевненості:
- (a) Ролі та відповідальність доречних сторін (тобто відповідальної сторони, вимірювача чи оцінювача і сторони, яка пропонує завдання) є прийнятними за даних обставин; та
 - (b) Завдання має всі з таких характеристик:
 - (i) предмет завдання є доречним;
 - (ii) критерії, які практикуючий фахівець очікує застосувати для підготовки інформації з предмета завдання, відповідають обставинам завдання, в тому числі мають характеристики, викладені в параграфі 44;
 - (iii) критерії, які практикуючий фахівець очікує застосувати для підготовки інформації з предмета завдання, будуть доступними для визначених користувачів;
 - (iv) практикуючий фахівець очікує, що він буде в змозі отримати докази на підтвердження свого висновку;
 - (v) висновок практикуючого фахівця у вигляді, прийнятному для завдання з надання обґрунтованої впевненості чи для завдання з надання обмеженої впевненості, буде включено в письмовий звіт; та
 - (vi) чітко визначена мета, включаючи у випадку завдання з надання обмеженої впевненості те, що практикуючий фахівець очікує, що він буде спроможним отримати значущий рівень впевненості.
23. Предмет завдання у різних завдань з надання впевненості може значно відрізнитися. Деякі з предметів завдань можуть вимагати застосування спеціалізованих навичок та знань, якими зазвичай не володіє практикуючий фахівець. Саме тому практикуючий фахівець повинен бути впевненим, що особи, які виконують завдання, разом мають необхідні компетентність та вміння (див.

також параграф 31).

24. Якщо потенційне завдання не може бути прийнятим як завдання з надання впевненості, сторона, яка пропонує завдання, може підібрати інший тип завдання, що відповідатиме потребам визначених користувачів. Наприклад:
- (a) у випадку, коли критерії, що практикуючий фахівець планує застосувати, є неприйнятними, завдання з надання впевненості, що відповідає іншим передумовам, наведеним у параграфі 22, може виконуватись, якщо:
 - (i) практикуючий фахівець може ідентифікувати один чи кілька аспектів предмета завдання, для якого ці критерії будуть прийнятними. В такому випадку практикуючий фахівець може виконати завдання з надання впевненості щодо цього аспекту чи аспектів предмета завдання, взятих окремо. При цьому може виявитись необхідним пояснити в звіті із завдання, що звіт не стосується всього предмета завдання в цілому; або
 - (ii) можна підібрати чи розробити альтернативні прийнятні критерії для предмета завдання.
 - (b) сторона, яка пропонує завдання, може звернутись із запитом про виконання завдання, яке не буде завданням з надання впевненості, наприклад завдання з надання консультаційних послуг або завдання з виконання погоджених процедур.
25. Після прийняття завдання його зміна без поважних причин із завдання з надання впевненості на інше завдання, що не буде стосуватись впевненості, буде неприйнятною; це саме стосується зміни завдання з надання обґрунтованої впевненості на завдання з надання обмеженої впевненості. Зміна в обставинах, які впливають на вимоги визначених користувачів, або неправильне розуміння характеру завдання можуть виправдати запит про зміну завдання. Якщо така зміна робиться, доказами, отриманими до цієї зміни, не слід нехтувати. Неможливість отримати прийнятні докази у достатньому обсязі для формування висновку щодо обґрунтованої впевненості не є прийнятною причиною для зміни типу завдання з завдання із надання обґрунтованої впевненості на завдання з надання обмеженої впевненості.

Елементи завдання з надання впевненості

26. У цьому розділі розглядаються такі елементи завдання з надання впевненості:
- (a) тристоронні відносини, що включають практикуючого фахівця, відповідальну сторону та визначених користувачів;
 - (b) відповідний предмет завдання;
 - (c) прийнятні критерії;
 - (d) прийнятні докази у достатньому обсязі; та
 - (e) звіт з надання впевненості в письмовому вигляді у формі, прийнятній для завдання з надання обґрунтованої впевненості чи завдання з надання обмеженої впевненості.

Тристоронні відносини

27. В усіх завданнях з надання впевненості присутні щонайменше три окремі сторони: практикуючий фахівець, відповідальна сторона та визначені користувачі. Залежно від обставин завдання окрема роль може належати оцінювачу чи вимірювачу або стороні, яка пропонує завдання (див. також Додаток 3).
28. Відповідальна сторона та визначені користувачі можуть представляти різні суб'єкти господарювання або один і той самий суб'єкт господарювання.

Прикладом останнього випадку може бути суб'єкт господарювання з дворівневою структурою, коли наглядова рада може забажати отримати впевненість в інформації, наданій виконавчим органом цього суб'єкта господарювання. Зв'язок між відповідальною стороною та визначеними користувачами слід розглядати в контексті конкретного завдання, оскільки він може відрізнятись від традиційно визначених напрямів відповідальності. Наприклад, старший управлінський персонал суб'єкта господарювання (визначені користувачі) може винайняти практикуючого фахівця для виконання завдання з надання впевненості щодо конкретного аспекту діяльності суб'єкта господарювання, за який несе безпосередню відповідальність управлінський персонал нижчого рівня (відповідальна сторона), але кінцеву відповідальність за який покладено на старший управлінський персонал.

Практикуючий фахівець

29. Практикуючий фахівець (*practitioner*) – це особа (особи), яка виконує завдання (зазвичай партнер із завдання або інші члени команди із завдання, або, якщо це застосовно, аудиторська фірма) шляхом застосування вмінь та методик виконання завдання з надання впевненості для отримання обґрунтованої чи обмеженої впевненості відповідно до умов завдання стосовно того, чи не містить інформація з предмета завдання суттєвих викривлень⁵. У прямому завданні практикуючий фахівець вимірює чи оцінює предмет завдання стосовно критеріїв та застосовує вмінь й методики виконання завдання з надання впевненості для отримання обґрунтованої чи обмеженої впевненості відповідно до умов завдання стосовно того, чи не містить результат цього вимірювання чи оцінювання суттєвих викривлень.
30. Якщо компетентний практикуючий фахівець, інший, ніж професійний бухгалтер-практик, хоче показати, що його робота виконана відповідно до вимог стандарту з надання впевненості, важливо розуміти, що ці стандарти містять вимоги, що відображають передумову в параграфі 5 стосовно Кодексу РМСЕБ та МСКЯ 1, чи інші професійні вимоги або вимоги законодавчих чи нормативних актів, які є щонайменше настільки ж суворими.
31. Завдання не приймається, якщо попереднє знання обставин завдання вказує на те, що вимог етики щодо компетентності не буде дотримано. В деяких випадках ці вимоги можна задовольнити через використання практикуючим фахівцем роботи свого експерта.
32. При цьому практикуючому фахівцю необхідно брати достатню участь у роботі свого експерта чи інших практикуючих фахівців з надання впевненості в такій мірі, яка дала б йому змогу прийняти на себе відповідальність за висновок щодо надання впевненості відносно інформації з предмета завдання та отримати докази, необхідні для висновку, чи була робота такого експерта або інших практикуючих фахівців з надання впевненості відповідною для його цілей.
33. Тільки практикуючий фахівець несе відповідальність за висловлений висновок щодо надання впевненості, і ця відповідальність не зменшується через використання ним роботи свого експерта чи інших практикуючих фахівців з надання впевненості. Однак якщо практикуючий фахівець використовує роботу свого експерта, який дотримувався вимог відповідних стандартів надання впевненості, та доходить висновку, що робота такого експерта була відповідною для його цілей, практикуючий фахівець може прийняти результати роботи такого

⁵ Терміни «партнер із завдання» та «фірма» стосуються також їх еквівалентів у державному секторі, де це доречно.

експерта чи його висновки в своїй галузі як прийнятні докази.

Відповідальна сторона

34. Відповідальною стороною є сторона, яка відповідає за предмет завдання. У завданні з підтвердження відповідальною стороною часто також є вимірювач або оцінювач. Відповідальна сторона також може бути (або не бути) стороною, яка пропонує практикуючому фахівцю виконати завдання з надання впевненості (сторона, яка пропонує завдання).

Визначені користувачі

35. Визначеними користувачами є особа (особи) чи організація (організації) або їх групи, які, як очікує практикуючий фахівець, будуть користуватись звітом з надання впевненості. Відповідальна сторона також може бути визначеним, але не єдиним користувачем.
36. У деяких випадках визначеними користувачами можуть бути й інші особи, крім тих, кому адресується звіт з надання впевненості. Практикуючий фахівець може бути не в змозі визначити всіх тих, хто читатиме звіт з надання впевненості, особливо якщо доступ до звіту матиме значна кількість осіб. У таких випадках, особливо якщо можливі користувачі швидше за все матимуть великий діапазон інтересів стосовно предмета завдання, коло визначених користувачів може бути обмеженим основними зацікавленими сторонами, які мають значні та спільні інтереси. Визначених користувачів можна ідентифікувати різними методами, наприклад домовленістю практикуючого фахівця та відповідальної сторони або сторони, яка пропонує завдання, або відповідно до вимог законодавчих чи нормативних актів.
37. Визначені користувачі або їх представники можуть безпосередньо брати участь разом з практикуючим фахівцем і відповідальною стороною (та стороною, яка пропонує завдання, якщо вона не є відповідальною стороною) у визначенні вимог до завдання. Втім незалежно від участі інших сторін та на відміну від завдання з виконання угоджених процедур (яке включає звітування щодо фактичних результатів, отриманих на основі процедур, погоджених зі стороною, яка пропонує завдання, та інших прийнятних третіх сторін, а не надання висновку):
- (a) Практикуючий фахівець несе відповідальність за визначення характеру, часу й обсягу процедур; та
 - (b) Практикуючому фахівцю може виявитись необхідним виконати додаткові процедури, якщо його увагу приверне інформація, що значно відрізнятиметься від тієї інформації, на якій ґрунтувалось визначення запланованих процедур.
38. У деяких випадках визначені користувачі (наприклад, банкіри тарегулятори) можуть висувати вимогу або звертатися з проханням до відповідних сторін щодо виконання завдання з надання впевненості з конкретною метою. Якщо в завданні використовуються критерії, розроблені для конкретної мети, звіт із завдання повинен містити посилання, яке б привертало увагу читачів до цього факту. Крім цього, практикуючий фахівець може вважати за доцільне вказати, що звіт з надання впевненості призначено виключно для конкретних користувачів. Залежно від обставин завдання цього можна досягти обмеженням доступу до звіту або обмеженням його використання. Хоча звіт з надання впевненості може бути обмеженим у використанні, якщо він призначається лише для конкретних визначених користувачів або надається з конкретною метою, відсутність обмеження конкретним користувачем або конкретною метою саме по собі не означає, що практикуючий фахівець несе правову відповідальність перед цим користувачем або стосовно такої мети. Наявність правової відповідальності

залежить від обставин конкретного завдання та відповідної юрисдикції.

Предмет завдання

39. Предмет завдання з надання впевненості може мати багато форм, наприклад:

- Історичні фінансові показники (наприклад, історичний фінансовий стан, історичний фінансовий результат та грошові потоки), для яких інформацією з предмета завдання може бути визнання, вимірювання, подання й розкриття, наведені у фінансовій звітності.
- Майбутні фінансові результати або умови (наприклад, перспективний фінансовий стан, фінансовий результат та грошові потоки), для яких інформацією з предмета завдання може бути визнання, вимірювання, подання й розкриття, наведені у фінансовому прогнозі чи очікуванні.
- Нефінансові результати або умови (наприклад, виробничі показники суб'єкта господарювання), для яких інформацією з предмета завдання можуть бути ключові показники ефективності.
- Фізичні характеристики (наприклад, виробнича потужність), для яких інформацією з предмета завдання може бути проектна документація.
- Системи та процеси (наприклад, система внутрішнього контролю суб'єкта господарювання або його система ІТ), для яких інформацією з предмета завдання може бути твердження щодо їх ефективності.
- Поведінка (наприклад, корпоративне управління, дотримання вимог законодавчих або нормативних актів, практика роботи з персоналом), для якої інформацією з предмета завдання може бути твердження про дотримання вимог або твердження про ефективність.

У Додатку 4 наведено розподіл можливих предметів завдання за категоріями з деякими прикладами.

40. Різні предмети завдання мають різні характеристики, включаючи ступінь, до якого інформація щодо них буде якісною, а не кількісною, об'єктивною, а не суб'єктивною, історичною, а не прогнозною, та чи стосуватиметься вона конкретного моменту часу або цілого періоду. Ці характеристики впливають на:

- (a) Точність, з якою предмет завдання можна виміряти чи оцінити відносно критеріїв; та
- (b) Переконливість наявних доказів.

У звіті із завдання можна навести характеристики, які мають особливе значення для визначених користувачів.

41. На прийнятність предмета завдання не впливає рівень впевненості, тобто якщо предмет завдання не є прийнятним для завдання з надання обґрунтованої впевненості, він буде також неприйнятним і для завдання з надання обмеженої впевненості, та навпаки. Прийнятним предметом завдання буде предмет, який піддається ідентифікації та послідовному вимірюванню чи оцінюванню відносно ідентифікованих критеріїв, тобто таким, стосовно інформації з якого можна було б виконати процедури для отримання прийнятних доказів у достатньому обсязі на підтримку висновку з надання обґрунтованої впевненості чи висновку з надання обмеженої впевненості залежно від завдання.

Критерії

42. Критерії – це еталонні показники, які використовуються для вимірювання чи оцінювання предмета завдання. Критерії можуть бути офіційно визнаними; наприклад, для складання фінансової звітності критеріями можуть бути

Міжнародні стандарти фінансової звітності або Міжнародні стандарти обліку в державному секторі; під час підготовки звіту з операційної ефективності заходів внутрішнього контролю критерії можуть ґрунтуватись на встановленій концептуальній основі внутрішнього контролю або меті конкретного спеціального розробленого заходу контролю; під час підготовки звіту щодо дотримання вимог критеріями можуть бути застосовний закон, нормативний акт або контракт. Прикладами менш формалізованих критеріїв можуть бути внутрішньо впроваджений кодекс поведінки або узгоджений рівень продуктивності (наприклад, кількість разів за рік, коли якийсь конкретний комітет повинен проводити засідання).

43. Відповідні критерії необхідні для достатньо стабільного вимірювання чи оцінювання предмета завдання в контексті професійного судження. Без системи координат, яку й створюють прийнятні критерії, будь-який висновок може або трактуватись як завгодно, або навіть не бути зрозумілим. Відповідні критерії є чутливими до контексту, тобто доречними за обставин завдання. Навіть для одного й того самого предмета завдання можуть існувати різні критерії, що призведе до відмінності у вимірюванні чи оцінюванні. Наприклад, одним із критеріїв, які може обрати вимірювач чи оцінювач для оцінювання предмета завдання, яким буде задоволення клієнтів, буде кількість скарг клієнтів, які були вирішені на підтверджену користь клієнта, хоча інший вимірювач чи оцінювач може вибрати кількість повторюваних покупок протягом трьох місяців після першої покупки. Крім того, критерії можуть бути відповідними для набору конкретних умов завдання, але виявитись невідповідними для іншого набору умов завдання. Наприклад, підготовка звіту для державних чи регуляторних органів може вимагати застосування конкретного набору критеріїв, які можуть виявитись невідповідними для ширшого кола користувачів.
44. Застосовні критерії проявляють такі характеристики:
- (a) Доречність: доречні критерії приводять до отримання такої інформації з предмета завдання, яка допомагає визначенням користувачам у прийнятті рішень.
 - (b) Повнота: критерії вважаються повними, коли в інформації з предмета завдання, підготовленої відповідно до них, не міститься пропусків доречних чинників, які очікувано можуть впливати на рішення визначених користувачів, прийнятих на основі такої інформації з предмета завдання. Повні критерії містять, якщо це доречно, еталонні показники для подання та розкриття.
 - (c) Надійність: надійні критерії дають змогу виконувати досить стабільне вимірювання чи оцінювання предмета завдання, включаючи, якщо це доречно, подання та розкриття, при використанні різними практикуючими фахівцями за подібних обставин.
 - (d) Нейтральність: нейтральні критерії приводять до отримання такої інформації з предмета завдання, яка б не містила упередженого подання відповідно до обставин завдання.
 - (e) Зрозумілість: зрозумілі критерії приводять до отримання такої інформації з предмета завдання, яку можуть зрозуміти визначені користувачі.
45. Нечіткі описи очікувань або судження на основі власного досвіду не є відповідними критеріями.
46. Відносна важливість кожної з наведених вище характеристик під час оцінювання прийнятності критеріїв для конкретного завдання є справою професійного судження. На відповідність критеріїв не впливає надання

впевненості, тобто якщо критерії не підходять для завдання з надання обґрунтованої впевненості, вони також будуть невідповідними для завдання з надання обмеженої впевненості, й навпаки. Критерії можуть встановлюватись законодавчими або нормативними актами, або видаватись авторитетними чи визнаними експертними організаціями, які використовують прозорий належний процес (встановлені критерії). Інші критерії можуть спеціально розроблюватись для підготовки інформації з предмета завдання в конкретних умовах завдання. Той момент, чи є критерії встановленими, чи спеціально розробленими, впливає на роботу, необхідну для оцінювання їх відповідності для конкретного завдання, наприклад за відсутності вказівок на інше встановлені критерії вважаються відповідними, якщо вони є доречними для інформаційних потреб визначених користувачів.

47. Критерії повинні бути доступними для визначених користувачів, щоб дати змогу їм зрозуміти, як вимірювався чи оцінювався предмет завдання. Доступність критеріїв для визначених користувачів досягається одним чи кількома такими способами:
 - (a) Вони є оприлюдненими.
 - (b) Їх включено та чітко сформульовано в поданні інформації з предмета завдання.
 - (c) Їх включено та чітко сформульовано в звіті з надання впевненості.
 - (d) Вони є зрозумілими на загал як, наприклад, критерій часу, який вимірюється в годинах та хвилинах.
48. Критерії можуть також бути доступними лише для конкретних визначених користувачів, наприклад умови контракту, або критерії, які використовуються галузевою асоціацією, які є доступними тільки для тих, хто працює в цій галузі, оскільки вони є доречними лише для конкретної цілі (див. також параграф 38).
49. Частиною завдання з надання впевненості є визначення практикуючим фахівцем відповідності критеріїв.

Докази

50. Завдання з надання впевненості плануються та виконуються з професійним скептицизмом для отримання прийнятних доказів у достатньому обсязі щодо результатів вимірювання чи оцінювання предмета завдання, про які йде мова в звіті, відносно критеріїв. Під час планування та виконання завдання, особливо під час визначення характеру, часу й обсягу процедур, а також при розгляді суттєвості, ризику завдання, кількості та якості наявних доказів практикуючому фахівцю слід користуватись професійним судженням.

Професійний скептицизм

51. Професійний скептицизм – це ставлення, яке включає в себе очікування наявності:
 - (a) Доказів, що суперечать іншим отриманим доказам;
 - (b) Інформації, яка ставить під сумнів надійність документів і відповідей на запити, які будуть використовуватись як докази;
 - (c) Обставин, які вказуватимуть на необхідність додаткових процедур, крім тих, які вимагаються доречними стандартами завдань з надання впевненості; та
 - (d) Умов, які можуть вказувати на можливе викривлення.
52. Використання професійного скептицизму протягом виконання завдання необхідно, наприклад, для зменшення ризику:
 - Пропуску незвичних обставин;

- Надмірного узагальнення висновків зі спостережень; та
- Використання неприйнятних припущень під час визначення характеру, часу й обсягу процедур та розгляду отриманих результатів.

53. Професійний скептицизм є необхідним для критичного оцінювання доказів, яке включає ставлення під сумнів суперечливих доказів, надійність документів і відповідей на запити. Це також включає розгляд достатності та прийнятності отриманих доказів у світлі обставин.
54. Крім випадків, коли завдання включає надання впевненості щодо автентичності документів, записи та документи можуть вважатись автентичними, якщо у практикуючого фахівця немає підстав вважати зворотнє. Втім практикуючий фахівець розглядає надійність інформації, яка використовуватиметься як докази.
55. Від практикуючого фахівця не слід очікувати відмови від минулого досвіду чесності та відвертості тих, хто надавав докази. Однак переконання в тому, що ті, хто надає докази, є чесними та відвертими, не звільняє практикуючого фахівця від необхідності дотримуватись професійного скептицизму.

Професійне судження

56. Професійне судження є важливим для належного виконання завдання з надання впевненості, оскільки трактування доречних вимог етики та доречних стандартів завдань з надання впевненості, а також прийняття поінформованих рішень протягом завдання неможливе без застосування доречної підготовки, знань і досвіду щодо фактів та обставин. Професійне судження, зокрема, необхідне при прийнятті рішень щодо:
- Суттєвості та ризику завдання.
 - Характеру, часу та обсягу процедур, які використовувались для дотримання вимог доречних стандартів завдань з надання впевненості та отримання доказів.
 - Оцінювання, чи було отримано прийнятні докази у достатньому обсязі, та необхідності виконання додаткової роботи для досягнення цілей доречних стандартів завдань з надання впевненості. Наприклад, у випадку завдання з надання обмеженої впевненості професійне судження необхідне для оцінювання того, чи було досягнуто значний рівень впевненості.
 - У випадку прямого завдання – застосування критеріїв до предмета завдання та, якщо ці критерії підбирає або розробляє практикуючий фахівець, їх вибору чи розробки. У випадку завдань з підтвердження – оцінювання суджень, зроблених іншими.
 - Доречності висновків, які робляться на основі отриманих доказів.
57. Основною характеристикою професійного судження, яке очікується від практикуючого фахівця, є те, що воно застосовується фахівцем, підготовка, знання та досвід якого допомогли йому розвинути необхідну для досягнення обґрунтованих суджень компетентність.
58. Застосування професійного судження в кожному окремому випадку ґрунтується на фактах та обставинах, відомих практикуючому фахівцю. Проведення консультацій з важких або неоднозначних питань під час виконання завдання як між членами команди із завдання, так і з іншими особами доречного рівня у фірмі чи сторонніми особами допомагають практикуючому фахівцю робити поінформовані й обґрунтовані судження.
59. Професійне судження можна оцінити на основі того, чи відображає досягнуте судження компетентне застосування принципів надання впевненості та

вимірювання або оцінювання, і чи є воно прийнятним у світлі фактів та обставин, відомих практикуючому фахівцю до дати надання ним свого звіту з надання впевненості, а також чи відповідає воно цим фактам та обставинам.

60. Професійне судження слід застосовувати протягом усього завдання. При цьому професійне судження не може використовуватись як виправдання рішень, які не підтримуються фактами й обставинами завдання або прийнятними доказами у достатньому обсязі.

Достатність та прийнятність доказів

61. Достатність та прийнятність доказів пов'язані між собою. Достатність є мірою кількості доказів. На кількість необхідних доказів впливають ризики суттєвого викривлення інформації з предмета завдання (чим вищими є ризики, тим більше доказів необхідно отримати), а також якість цих доказів (чим вища їх якість, тим менше їх потрібно). Отримання великої кількості доказів при цьому не може компенсувати їх низьку якість (див. також параграфи 81–82).
62. Прийнятність є мірою якості доказів, тобто їх доречності та надійності для підтримки висновку практикуючого фахівця.
63. На надійність доказів впливають джерело їх походження та їхній характер, вона залежить від конкретних обставин їх отримання. Можна робити деякі узагальнення щодо надійності різних джерел доказів, але при цьому слід враховувати, що таким узагальненням властиві значні винятки. Навіть якщо докази отримано із зовнішніх джерел, можуть існувати обставини, які впливатимуть на їх надійність. Наприклад, докази, отримані із зовнішніх джерел, можуть виявитись ненадійними, якщо їх джерело не є об'єктивним чи незалежним. Визнаючи можливість існування винятків, корисними можуть виявитись такі узагальнення щодо надійності доказів:
- Докази є надійнішими, коли їх отримано з джерел поза межами відповідальної сторони (сторін).
 - Докази, створені суб'єктом господарювання, є надійнішими, коли відповідні заходи контролю є ефективними.
 - Докази, отримані безпосередньо практикуючим фахівцем (наприклад, спостереження за застосуванням заходу контролю) є надійнішими за докази, отримані опосередковано або шляхом логічного висновку (наприклад, на підставі відповіді на запит щодо застосування заходу контролю).
 - Докази є надійнішими, коли вони існують у задокументованій формі – на папері, в електронному вигляді, інших носіях інформації (наприклад, безпосередній аудіозапис певної зустрічі зазвичай буде надійнішим за наступний усний переказ того, що на цій зустрічі обговорювалось).
64. Зазвичай більше впевненості отримується через якісні докази, отримані з різних джерел, чи через докази різного характеру, ніж через окремі докази, які розглядаються поодиночки. Крім того, отримання доказів з різних джерел чи доказів різного характеру може або підтримувати інші докази, або вказувати, що конкретний доказ не є надійним. Якщо докази, отримані з одного джерела, суперечать доказам, отриманим з іншого джерела, необхідно визначити, які додаткові процедури потрібні для вирішення цього протиріччя.
65. З точки зору отримання прийнятних доказів у достатньому обсязі зазвичай складнішим є отримання впевненості стосовно інформації з предмета завдання, яка покриває деякий період часу, ніж щодо інформації з предмета завдання на конкретний момент часу. Крім цього, висновки, надані стосовно процесів, зазвичай обмежені періодом, який охоплювався завданням з надання впевненості; практикуючий фахівець не надає висновку щодо того, чи буде процес

продовжувати функціонувати у визначений спосіб у майбутньому.

66. Питання, чи було отримано прийнятні докази у достатньому обсязі, на яких ґрунтуватиметься висновок практикуючого фахівця, є справою професійного судження, яке включає в себе розгляд зв'язку між вартістю отримання доказів та корисністю отриманої інформації. Практикуючий фахівець використовує професійне судження та застосовує професійний скептицизм, оцінюючи кількість і якість доказів, тобто їх достатність та прийнятність для підтримки висновку зв'язку з надання впевненості.

Суттєвість

67. Розгляд суттєвості є доречним під час планування й виконання завдання з надання впевненості, включаючи визначення характеру, часу та обсягу процедур, а також під час оцінювання того, чи не містить інформація з предмета завдання суттєвих викривлень. Професійне судження щодо суттєвості робиться в світлі обставин завдання, але на нього не впливає рівень впевненості, тобто для одних і тих самих визначених користувачів та цілей суттєвість у завданні з надання обґрунтованої впевненості буде такою, як і у завданні з надання обмеженої впевненості, оскільки суттєвість ґрунтується на інформаційних потребах визначених користувачів.
68. Викривлення, включаючи пропуски, вважаються суттєвими, якщо вони поодинокі чи взяті разом можуть очікувано впливати на важливі рішення визначених користувачів, які приймаються на основі інформації з предмета завдання. Розгляд суттєвості практикуючим фахівцем є питанням професійного судження, на яке впливає розуміння загальних інформаційних потреб визначених користувачів як групи. Крім випадків, коли завдання виконувалось для задоволення конкретних інформаційних потреб конкретних користувачів, можливий вплив викривлень на конкретних користувачів, чії інформаційні потреби можуть бути зовсім різними, зазвичай не розглядається.
69. Суттєвість розглядається в контексті якісних та, коли застосовно, кількісних чинників. Відносна важливість якісних та кількісних чинників під час розгляду суттєвості для конкретного завдання є питанням професійного судження.
70. Суттєвість стосується інформації, яка охоплюється звітом практикуючого фахівця з надання впевненості. Саме тому, коли завдання стосується кількох, але не всіх аспектів інформації з предмета завдання суттєвість розглядається лише стосовно тієї частини інформації з предмета завдання, яка охоплюється завданням.

Ризик завдання

71. Інформацію з предмета завдання може бути неправильно висловлено в контексті предмета завдання та критеріїв, внаслідок чого вона може містити викривлення, які можуть бути суттєвими. Таке трапляється, якщо інформація з предмета завдання недостовірно відображає застосування критеріїв, які використовувались для вимірювання або оцінювання предмета завдання.
72. Ризик завдання – це ризик того, що практикуючий фахівець висловить невідповідний висновок, якщо інформацію з предмета завдання суттєво викривлено. Ризик завдання не стосується ділових ризиків практикуючого фахівця, наприклад можливих збитків внаслідок судових позовів, негативного розголосу чи інших подій, що можуть виникнути в зв'язку з конкретною інформацією з предмета завдання, та не включає їх.
73. Зменшення ризику завдання до нуля можна досягнути вкрай нечасто, до того ж це є економічно невигідним; саме тому «обґрунтована впевненість» є нижчою за абсолютну впевненість внаслідок таких чинників:

- Використання вибіркового тестування.
- Властивих обмежень внутрішнього контролю.
- Те, що більшість доказів, які може отримати практикуючий фахівець, будуть швидше переконливими, ніж неспростовними.
- Використання професійного судження під час отримання й оцінювання доказів та формування висновків на їх основі.
- У деяких випадках через властиві характеристики предмета завдання під час його вимірювання чи оцінювання стосовно критеріїв.

74. Загалом ризик завдання може бути представленим такими компонентами, хоча й необов'язково, щоб усі вони були присутніми або важливими для всіх завдань з надання впевненості:

- (a) Ризики, на які практикуючий фахівець не має безпосереднього впливу, а саме:
 - (i) вразливість інформації з предмета завдання до суттєвого викривлення ще до того, як відповідна сторона (сторони) розглянули будь-які відповідні заходи контролю (невід'ємний ризик); та
 - (ii) ризик того, що суттєве викривлення, що сталось в інформації з предмета завдання, не буде своєчасно попереджене або виявлене й виправлене внутрішнім контролем відповідної сторони (сторін), тобто ризик контролю; та
- (b) Ризик, на який безпосередньо впливає практикуючий фахівець, і який, в свою чергу, складається з:
 - (i) ризику того, що процедури, виконані практикуючим фахівцем, не виявлять суттєве викривлення (ризик невиявлення); та
 - (ii) у випадку прямого завдання – ризику, який асоціюється з оцінюванням чи вимірюванням практикуючим фахівцем предмета завдання стосовно критеріїв (ризик вимірювання чи оцінювання).

75. На ступінь, до якого кожний із цих компонентів є доречним, впливають обставини завдання, наприклад:

- Характер предмета завдання та інформації з предмета завдання. Наприклад, концепція ризику заходу контролю може бути кориснішою, якщо предмет завдання стосується підготовки інформації щодо ефективності конкретного заходу контролю або існування фізичної умови.
- Яке завдання виконується – завдання з надання обґрунтованої впевненості чи завдання з надання обмеженої впевненості. Наприклад, при виконанні завдання з надання обмеженої впевненості практикуючий фахівець часто може приймати рішення щодо отримання доказів іншими методами, ніж тестування заходів контролю, і в такому випадку розгляд ризику заходу контролю може виявитись менш доречним, ніж при виконанні завдання з надання обґрунтованої впевненості стосовно такої самої інформації з предмета завдання.
- Яке завдання виконується – пряме завдання чи завдання з підтвердження. Хоча концепція ризику заходу контролю буде доречною для завдання з підтвердження, більш широка концепція ризику вимірювання чи оцінювання буде доречнішою для прямих завдань.

Розгляд ризиків є швидше питанням професійного судження, ніж питанням, яке піддається точному вимірюванню.

Характер, час та обсяг процедур

76. Зазвичай для отримання обґрунтованої впевненості або обмеженої впевненості використовується поєднання кількох процедур. Ці процедури можуть включати:
- інспектування;
 - спостереження;
 - підтвердження;
 - повторний підрахунок;
 - повторне виконання;
 - аналітичні процедури; та
 - запити.

Точний характер, час та обсяг процедур залежать від конкретного завдання з надання впевненості. Теоретично для багатьох завдань з надання впевненості можлива нескінченна варіативність процедур. На практиці пояснити цю варіативність чітко та недвозначно виявляється важко.

77. Як завдання з надання обґрунтованої впевненості, так і завдання з надання обмеженої впевненості вимагають застосування навичок і методів отримання впевненості та отримання прийнятних доказів у достатньому обсязі як частини повторюваного систематичного процесу виконання завдання, який включає в себе отримання розуміння предмета завдання та інших обставин завдання.

78. Завдання з надання обґрунтованої впевненості включає:
- (a) Ідентифікацію й оцінювання ризиків суттєвого викривлення інформації з предмета завдання на основі розуміння предмета завдання та інших обставин завдання;
 - (b) Розробку та виконання процедур для дій у відповідь на оцінені ризики й отримання обґрунтованої впевненості на підтримку висновку практикуючого фахівця; та
 - (c) Оцінювання достатності та прийнятності отриманих доказів у контексті завдання та, якщо це потрібно за обставин завдання, прагнення отримати подальші докази.

79. Характер, час та обсяг процедур, які виконуються для отримання прийнятних доказів у достатньому обсязі у завданні з надання обмеженої впевненості, є обмеженими порівняно із завданням з надання обґрунтованої впевненості. Стандарт завдань з надання впевненості, який стосується конкретного предмета завдання, може, наприклад, встановлювати, що прийнятні докази у достатньому обсязі для конкретного типу завдань з надання обмеженої впевненості отримуються насамперед через виконання аналітичних процедур та запитів. У разі відсутності стандарту завдань з надання впевненості, який стосується конкретного предмета завдання, може виявитись, що процедурами, необхідними для отримання прийнятних доказів у достатньому обсязі будуть (чи не будуть) насамперед аналітичні процедури та запити, оскільки це буде залежати від обставин завдання, наприклад від предмета завдання та інформаційних потреб визначених користувачів і сторони, яка пропонує завдання, включаючи доречні часові та обсягу процедур є питанням професійного судження, оскільки вони залежать від обставин конкретного завдання.

80. Завдання з надання обмеженої впевненості включає:
- (a) ідентифікацію областей, в яких можуть існувати суттєві викривлення інформації з предмета завдання на основі розуміння предмета завдання та

інших обставин завдання;

- (b) розробку й виконання процедур для розгляду цих областей та отримання обмеженої впевненості на підтримку висновку практикуючого фахівця; та
- (c) якщо практикуючому фахівцю стає відомо про питання, які б змусили його вважати, що інформацію з предмета завдання може бути суттєво викривлено, – розробку та виконання додаткових процедур для отримання подальших доказів.

Кількість та якість наявних доказів

81. На кількість чи якість наявних доказів впливають:

- (a) Характеристики предмета завдання та інформація з предмета завдання. Наприклад, слід очікувати існування менш об'єктивних доказів, коли інформація з предмета завдання є орієнтованою на майбутнє, а не історичною (див. параграф 40); та
- (b) Інші обставини, як, наприклад, у випадку, коли докази, існування яких можна очікувати, є відсутніми внаслідок, наприклад, часу призначення практикуючого фахівця, політики суб'єкта господарювання щодо зберігання документів, неадекватності інформаційних систем або обмежень, які накладаються відповідальною стороною.

Зазвичай наявні докази будуть швидше переконливими, ніж неспростовними.

82. Немодифікований висновок буде неприйнятним як для завдання з надання обґрунтованої впевненості, так і для завдання з надання обмеженої впевненості, коли:

- (a) обставини перешкоджають практикуючому фахівцю отримати докази, необхідні для зменшення ризику завдання до прийнятного рівня; або
- (b) якась із сторін завдання накладає обмеження, які не дають змоги практикуючому фахівцю отримати докази, необхідні для зменшення ризику завдання до прийнятного рівня.

Звіт з надання впевненості

83. На основі отриманих доказів практикуючий фахівець формує висновок та надає письмовий звіт, який містить чітке викладення цього висновку щодо впевненості стосовно інформації з предмета завдання. Стандарти з надання впевненості встановлюють основні елементи звітів з надання впевненості.

84. У завданні з надання обґрунтованої впевненості висновок практикуючого фахівця висловлюється в позитивній формі, яка передає думки практикуючого фахівця щодо результатів вимірювання чи оцінювання предмета завдання.

85. Приклади висновків, висловлених у формі, прийнятній для завдання з надання обґрунтованої впевненості, включають:

- коли висловлюється в термінах предмета завдання та застосовних критеріїв – «На нашу думку, суб'єкт господарювання дотримався в усіх суттєвих аспектах вимог закону XYZ»;
- коли висловлюється в термінах інформації з предмета завдання та застосовних критеріїв – «На нашу думку, фінансова звітність відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах фінансовий стан суб'єкта господарювання станом на [дата], його фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до концептуальної основи XYZ»; або
- коли висловлюється в термінах твердження, зробленого доречною стороною

– «На нашу думку, твердження (відповідної сторони), що суб'єкт господарювання дотримувався вимог закону XYZ, є достовірним в усіх суттєвих аспектах», або «На нашу думку, твердження (відповідної сторони), що ключові показники діяльності викладено відповідно до критеріїв XYZ, є достовірним в усіх суттєвих аспектах.»

У прямому завданні висновок практикуючого фахівця формулюється в термінах предмета завдання та критеріїв.

86. При виконанні завдання з надання обмеженої впевненості висновок практикуючого фахівця висловлюється у формі, яка передає, чи не привернуло під час виконання завдання його увагу щось, що б змусило його вважати, що інформацію з предмета завдання суттєво викривлено, наприклад, «На основі виконаних процедур та отриманих доказів ніщо не привернуло нашої уваги, що б змусило нас вважати, що [суб'єкт господарювання] не дотримувався в усіх суттєвих аспектах вимог закону XYZ.»
87. Практикуючий фахівець може скористатися «скороченим» чи «детальним» стилем викладення для полегшення надання інформації визначеним користувачам. «Скорочені» звіти зазвичай містять лише основні елементи. «Детальні» звіти містять й іншу інформацію та пояснення, які не впливають на висновок практикуючого фахівця. Крім основних елементів «детальні» звіти можуть містити детальний опис умов завдання, використаних застосовних критеріїв, результатів, які стосуються конкретних аспектів завдання, інформацію щодо кваліфікації та досвіду практикуючого фахівця й інших осіб, що брали участь у виконанні завдання, розкриття рівнів суттєвості та в деяких випадках рекомендації. Практикуючий фахівець може вважати надання такої інформації корисним для інформаційних потреб визначених користувачів.
88. Висновок практикуючого фахівця повинен чітко відокремлюватись від інформації чи пояснень, які не впливають на його висновок, включаючи пояснювальний параграф, параграф з інших питань, результати, отримані стосовно окремих аспектів завдання, рекомендації або додаткову інформацію, включену в звіт з надання впевненості. Використані при цьому формулювання мають чітко вказувати на те, що пояснювальний параграф, параграф з інших питань, результати, рекомендації або додаткова інформація наводяться не з метою відвернути увагу від висновку практикуючого фахівця.
89. Практикуючий фахівець висловлює модифікований висновок за таких обставин:
- (a) Коли, на його професійне судження, існує обмеження обсягу, і його вплив може бути суттєвим. У таких випадках практикуючий фахівець повинен висловити висновок із застереженням або відмовитися від висловлення висновку. В деяких випадках практикуючий фахівець повинен розглянути можливість відмови від виконання завдання.
 - (b) Коли, на його професійне судження, інформацію з предмета завдання суттєво викривлено. В таких випадках практикуючий фахівець повинен висловити висновок із застереженням або негативний висновок. У прямих завданнях, де інформацією з предмета завдання є висновок практикуючого фахівця, а сам практикуючий фахівець доходить висновку, що частина предмета завдання або він увесь не відповідають критеріям в усіх суттєвих аспектах, такий висновок також вважається висновком із застереженням (або негативним відповідно до обставин).
90. Висновок із застереженням висловлюється, коли вплив або можливий вплив питання не є настільки суттєвим чи всеохоплюючим, щоб вимагати висловлення негативного висновку або відмови від висловлення висновку.

91. Якщо вже після прийняття завдання практикуючому фахівцю стає зрозумілим, що одна чи більше передумов завдання з надання впевненості відсутні, практикуючий фахівець обговорює це з відповідною стороною (сторонами) та визначає:
- (a) чи можна це питання вирішити так, щоб практикуючий фахівець був задоволеним;
 - (b) чи буде прийнятним продовження виконання завдання; та.
 - (c) якщо так, то як висвітлити це в звіті з надання впевненості.
92. Якщо після прийняття завдання з'ясується, що деякі або всі критерії є неприйнятними, або деякі з аспектів чи всі аспекти предмета завдання не відповідають завданню з надання впевненості, практикуючий фахівець розглядає можливість відмови від виконання завдання, якщо така відмова можлива за застосовними законодавчими чи нормативними актами. Якщо практикуючий фахівець продовжує виконувати завдання, він висловлює:
- (a) висновок із застереженням або негативний висновок залежно від того, наскільки суттєвим та всеохоплюючим є це питання, якщо на професійне судження практикуючого фахівця неприйнятні критерії або невідповідний предмет завдання можуть ввести в оману визначених користувачів; або
 - (b) висновок із застереженням або відмову від висловлення висновку залежно від того, наскільки на його професійне судження це питання є суттєвим і всеохоплюючим у всіх інших випадках.

Інші питання

Інша відповідальність стосовно повідомлення інформації

93. Практикуючому фахівцю слід розглянути (відповідно до умов завдання та інших обставин завдання), чи не привернуло його увагу щось, про що слід повідомити відповідальну сторону, вимірювача чи оцінювача, сторону, яка пропонує завдання, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, або інших осіб.

Документація

94. Практикуючий фахівець повинен своєчасно підготувати документацію із завдання, яка б містила записи, на основі яких було підготовлено звіт із завдання, та які були б достатніми і прийнятними для того, щоб досвідчений практикуючий фахівець, який не мав жодного попереднього стосунку до завдання, міг зрозуміти:
- (a) Характер, час та обсяг процедур, виконаних для дотримання вимог відповідних Стандартів з надання впевненості і застосовних вимог законодавчих та нормативних актів;
 - (b) Результати виконаних процедур та отримані докази;
 - (c) Важливі питання, що виникли під час виконання завдання, висновки, досягнуті стосовно них, та важливі професійні судження, зроблені під час досягнення цих висновків.
95. Документація із завдання повинна також містити пояснення, як практикуючий фахівець розглянув розбіжності між ідентифікованою ним інформацією та своїм заключним висновком стосовно важливого питання.

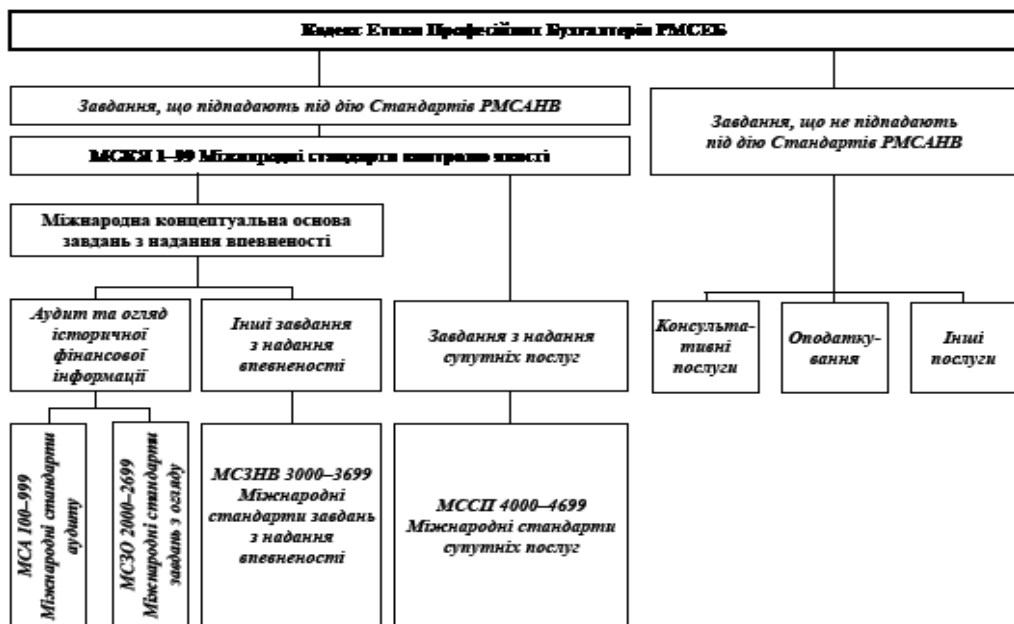
Неналежне використання імені практикуючого фахівця

96. Практикуючий фахівець асоціюється з предметом завдання або інформацією з предмета завдання, коли він надає звіт щодо інформації з предмета завдання або погоджується на використання свого імені в професійному зв'язку з цим предметом завдання або з відповідною інформацією з предмета завдання. Якщо

практикуючий фахівець не асоціюється із завданням у такий спосіб, треті сторони можуть вважати, що він не несе відповідальності. Якщо практикуючому фахівцю стає відомо, що будь-яка зі сторін неналежно використовує його ім'я стосовно предмета завдання або інформації з предмета завдання, практикуючий фахівець вимагає від цієї сторони припинити таке використання. При цьому він розглядає, які ще кроки можуть виявитись необхідними, наприклад, повідомлення інших користувачів чи третіх сторін щодо неналежного використання його імені, або звернення за юридичною консультацією.

Стандарти, видані РМСАНВ, їх взаємозв'язок та зв'язок з Кодексом РМСЕБ

У цьому Додатку наведено структуру стандартів, виданих РМСАНВ, їх взаємозв'язок і зв'язок з Кодексом етики професійних бухгалтерів, виданим РСМЕБ.

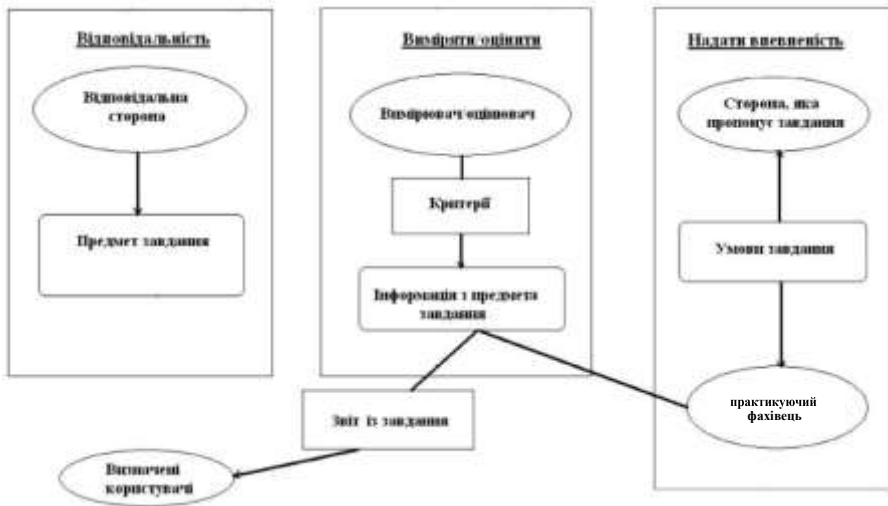


Завдання з підтвердження та прямі завдання

У цьому Додатку розглянуто відмінність між завданням з підтвердження та прямим завданням.

1. У завданні з підтвердження вимірювання або оцінювання предмета завдання стосовно критеріїв, результатом якого стає інформація з предмета завдання, виконує вимірювач або оцінювач, а не практикуючий фахівець. Інформація з предмета завдання може бути неправильно висловленою в контексті предмета завдання та критеріїв, тобто вона може виявитись потенційно суттєво викривленою. Відповідальністю практикуючого фахівця у завданні з підтвердження є отримання прийнятних доказів у достатній кількості для висловлення висновку, чи не містить інформація з предмета завдання, підготовлена вимірювачем або оцінювачем, суттєвих викривлень.
2. У прямому завданні практикуючий фахівець сам вимірює чи оцінює предмет завдання відносно критеріїв та подає отриману інформацію з предмета завдання як частину або додаток до завдання з надання впевненості. Висновок практикуючого фахівця у прямому завданні стосується результатів вимірювання чи оцінювання предмета завдання стосовно критеріїв, що й зазначається в звіті. В деяких прямих завданнях висновок практикуючого фахівця є повною інформацією з предмета завдання або її частиною. Залежно від предмета завдання:
 - (a) результат вимірювання чи оцінювання у прямому завданні може бути подібним до звіту, підготовленого вимірювачем чи оцінювачем у завданні з підтвердження. За інших обставин результат, тобто інформація з предмета завдання, можуть відображатися в описі результатів та основи для висновку практикуючого фахівця в «детальному» звіті з надання впевненості; та
 - (b) практикуючий фахівець може користуватись даними, зібраними або підготовленими іншими особами. Наприклад, джерелом даних може виявитись інформаційна система відповідальної сторони.
3. У прямому завданні крім вимірювання чи оцінювання предмета завдання практикуючий фахівець також застосовує свої навички та методологію отримання прийнятних доказів у достатньому обсязі для висловлення висновку, чи є інформація з предмета завдання суттєво викривленою. Практикуючий фахівець може отримати такі докази як одночасно з вимірюванням чи оцінюванням предмета завдання, так і до чи після такого вимірювання або оцінювання.
4. Цінність прямого завдання полягає в поєднанні:
 - (a) незалежності практикуючого фахівця від предмета завдання, сторони, яка пропонує завдання, визначених користувачів та відповідальної сторони, незважаючи на те, що він не є незалежним від інформації з предмета завдання, оскільки саме він і готує цю інформацію; та
 - (b) застосованих вмінь та методики під час вимірювання чи оцінювання предмета завдання, що приводять до накопичення доказів у такій самій кількості та такої самої якості, як у завданні з підтвердження. Саме отримання прийнятних доказів у достатньому обсязі відрізняє пряме завдання від звичайної підготовки інформації. Поясненням цього є ситуація, коли практикуючий фахівець складає звіт суб'єкта господарювання щодо викидів парникових газів, він не буде тестувати, наприклад, калібрування вимірювальних приладів. У прямому завданні, де це доречно, практикуючий фахівець може або виконати калібрування вимірювальних приладів як частину процесу вимірювання, або протестувати калібрування вимірювальних приладів, виконане іншими, в такому самому обсязі, якби це завдання було завданням з підтвердження.

Сторони у завданні з надання впевненості



1. В усіх завданнях з надання впевненості існують щонайменше три сторони: відповідальна сторона, практикуючий фахівець та визначені користувачі. Залежно від обставин завдання окрема роль може належати вимірювачу чи оцінювачу або стороні, які пропонує завдання.
2. У наведеній вище діаграмі показано, як такі ролі стосуються завдання з надання впевненості:
 - (a) Відповідальна сторона несе відповідальність за предмет завдання.
 - (b) Вимірювач чи оцінювач використовує критерії для вимірювання чи оцінювання предмета завдання, в результаті чого отримується інформація з предмета завдання.
 - (c) Сторона, яка пропонує завдання, узгоджує умови завдання з практикуючим фахівцем.
 - (d) Практикуючий фахівець отримує прийнятні докази у достатньому обсязі для висловлення висновку, розрахованого на підвищення ступеня довіри визначених користувачів, які не є відповідальною стороною, до інформації з предмета завдання.
 - (e) Визначені користувачі приймають рішення на основі інформації з предмета завдання. Визначеними користувачами є особа (особи) або організація (організації) чи їх група (групи), які, як очікує практикуючий фахівець, користуватимуться звітом з надання впевненості.
3. Стосовно цих ролей можна сказати таке:
 - У кожному завданні з надання впевненості крім практикуючого фахівця присутні, як мінімум, відповідальна сторона та визначені користувачі.
 - Практикуючий фахівець не може бути відповідальною стороною, стороною, яка пропонує завдання, чи визначеним користувачем.
 - У прямому завданні практикуючий фахівець виступає також як вимірювач чи оцінювач.
 - У завданні з підтвердження вимірювачем чи оцінювачем може бути відповідальна сторона або інша особа, але не практикуючий фахівець.

- Якщо практикуючий фахівець вимірює або оцінює предмет завдання стосовно критеріїв, таке завдання є прямим завданням. Характер такого завдання не може бути зміненим на завдання з підтвердження, якщо інша сторона візьме на себе відповідальність за вимірювання чи оцінювання, наприклад, якщо відповідальна сторона додає до інформації з предмета завдання заяву, що вона бере на себе відповідальність за таку інформацію.
- Відповідальна сторона може бути й стороною, яка пропонує завдання.
- У багатьох завданнях з підтвердження відповідальна сторона може також бути вимірювачем чи оцінювачем та стороною, яка пропонує завдання. Прикладом цього є ситуація, коли суб'єкт господарювання пропонує практикуючому фахівцю виконати завдання з надання впевненості стосовно підготовленого цим суб'єктом господарювання звіту щодо практики забезпечення стабільності свого розвитку. Прикладом ситуації, коли відповідальна сторона не є вимірювачем чи оцінювачем, є випадок, коли практикуючий фахівець отримує завдання з надання впевненості стосовно звіту, підготовленого державною організацією щодо практики забезпечення стабільності приватної компанії.
- У завданні з підтвердження вимірювач чи оцінювач зазвичай надає практикуючому фахівцю письмове подання щодо інформації з предмета завдання. В деяких випадках практикуючий фахівець може виявитись не в змозі отримати таке запевнення, якщо, наприклад, сторона, яка пропонує завдання, не є вимірювачем чи оцінювачем.
- Відповідальна сторона може бути одним із визначених користувачів, але не єдиним користувачем.
- Відповідальна сторона, вимірювач чи оцінювач та визначені користувачі можуть представляти різні суб'єкти господарювання або один і той самий суб'єкт господарювання. Прикладом цього може бути ситуація, коли у разі дворівневої структури наглядова рада може бажати отримати впевненість щодо інформації, наданої радою директорів. Взаємозв'язок відповідальної сторони, вимірювача чи оцінювача та визначених користувачів слід розглядати в контексті конкретного завдання з урахуванням того, що він може відрізнятись від традиційно визначених ліній відповідальності. Наприклад, управлінський персонал вищого рівня суб'єкта господарювання (визначений користувач) може запропонувати практикуючому фахівцю завдання з надання впевненості щодо конкретного аспекту діяльності суб'єкта господарювання, за який несе пряму відповідальність управлінський персонал нижчого рівня (відповідальна сторона), але кінцеву відповідальність щодо якого несе управлінський персонал вищого рівня.
- Сторона, яка пропонує завдання, але при цьому не є відповідальною стороною, може бути визначеним користувачем.

4. Висновок практикуючого фахівця може висловлюватись у термінах:

- Предмета завдання та застосовних критеріїв;
- Інформації з предмета завдання та застосовних критеріїв; або
- Твердження відповідної сторони.

5. Практикуючий фахівець та відповідальна сторона можуть узгодити застосування принципів Стандартів з надання впевненості до завдання з надання впевненості, в якому не існує інших, ніж відповідальна сторона, визначених користувачів, але в якому дотримано всіх інших вимог Стандартів з надання впевненості. У подібних випадках звіт практикуючого фахівця містить заяву, яка обмежує використання звіту лише відповідальною стороною.

Розподіл предметів завдання за категоріями

В наведеній нижче таблиці показано розподіл предметів завдання за категоріями, а також наведено деякі приклади. Для деяких категорій приклади не наводяться, оскільки малоймовірно, щоб виконувались завдання з надання впевненості стосовно інформації в цих категоріях. Розподіл за категоріями не є повним, категорії не є взаємовиключними, а деякі предмети завдання чи інформація з предмету завдання можуть мати компоненти з більш, ніж однієї категорії, наприклад, інтегрована фінансова звітність та корпоративна звітність щодо соціальної відповідальності будуть містити як історичну інформацію, так й інформацію, орієнтовану в майбутнє, а також як фінансову, так й нефінансову інформацію. Окрім того, в деяких випадках прикладом є інформація з предмету завдання; в інших випадках прикладом буде предмет завдання або лише посилання на тип питання, в якому може допомогти інформація, в залежності від того, що буде більш значимим за конкретних обставин.

Інформація	Історична інформація	Інформація, орієнтована в майбутнє	
Фінансова	Результат	Фінансова звітність, складена відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування	• Прогнозні грошові потоки
	Стан		• Прогнозний фінансовий стан
Нефінансова	Продуктивність Використання ресурсів Співвідношення цінність/гроші	• Звіт з парникових газів • Звіт про сталість розвитку • Ключові показники продуктивності • Звіт з ефективного використання ресурсів • Звіт зі співвідношення цінність/ гроші • Звіт про корпоративну соціальну відповідальність	• Очікуване зменшення викидів внаслідок нової технології, або зменшення парникових газів шляхом посадки дерев • Твердження, що запропоновані дії покращать співвідношення цінності та вартості
	Умова	• Опис системи/ процесу в конкретний момент часу • Фізичні характеристики, наприклад розмір орендованої власності	

Система/ процес	Опис	Опис системи внутрішнього контролю	
	Структура	Структура заходів контролю в організації, яка надає послуги	Структура запропонованих заходів контролю для майбутнього виробничого процесу
	Робота/ Ефективність	Операційна ефективність процедур підбору та навчання персоналу	
Аспекти поведінки	Дотримання вимог	Дотримання суб'єктом господарювання, наприклад, умов кредитної угоди або вимог конкретних законодавчих чи нормативних актів	
	Людська поведінка	Оцінювання ефективності роботи аудиторського комітету	
	Інше	Прийнятність пакета програмного забезпечення для конкретної мети	

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org
ISBN: 978-1-60815-564-4