

ЗВІТ ПРО ДІЯЛЬНІСТЬ ОРГАНУ СУСПІЛЬНОГО НАГЛЯДУ ЗА АУДИТОРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ЗА 2019 РІК

ЗМІСТ

СИСТЕМА НАГЛЯДУ ЗА АУДИТОРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ В УКРАЇНІ	2	Недоліки виконання завдань	27
ДІЯЛЬНІСТЬ РАДИ НАГЛЯДУ	4	Результати відстеження раніше наданих рекомендацій	49
КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ	7	НАКЛАДЕНІ СТЯГНЕННЯ	49
Загальна інформація про проведені перевірки та їх результати	7	ОСНОВНІ ПОКАЗНИКИ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ . . .	49
Недоліки системи контролю якості	11	РЕСУРСИ, ЗАЛУЧЕНІ ДЛЯ ВИКОНАННЯ ФУНКЦІЙ . . .	54
Недоліки дотримання окремих вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»	23	МІЖНАРОДНЕ СПІВРОБІТНИЦТВО	54
		НАГЛЯД ЗА ДЕЛЕГОВАНИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ . . .	55
		ІНФОРМАЦІЙНО-КОМУНІКАЦІЙНІ ЗАХОДИ	55

СИСТЕМА НАГЛЯДУ ЗА АУДИТОРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ В УКРАЇНІ

В Україні з 2018 року впроваджено європейську модель суспільного нагляду за аудиторською діяльністю у відповідності до Директиви Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року № 2006/43/ЄС «Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності» та Регламенту Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 року № 537/2014 «Про конкретні вимоги стосовно обов'язкового аудиту суспільно значимих суб'єктів господарювання».

Прийняття гармонізованого з нормами європейського права Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (далі – Закон) стало важливим кроком у напрямку реформування інституту аудиту та розбудови нової ефективної системи регулювання аудиторської діяльності, спрямованої

на посилення та зміцнення позитивного інвестиційного клімату в Україні, зокрема забезпечення підвищення рівня довіри з боку інвесторів до фінансової звітності вітчизняних підприємств; підвищення рівня довіри до діяльності національних аудиторів; зниження ризиків надання неякісних аудиторських послуг, а також сприяння прозорості та достовірності фінансової звітності емітентів цінних паперів, банків, страхових компаній, інших публічних компаній, у тому числі державних підприємств.

Провідна роль у цій системі належить Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (далі – ОСНАД).

Місією ОСНАД є забезпечення високого рівня впевненості власників, інвесторів та інших користувачів в інформації, розкритій у фінансовій звітності,

як надійній базі прийняття ефективних рішень.

ОСНАД забезпечує здійснення нагляду за аудиторською діяльністю і несе відповідальність за нагляд за:

- реєстрацією аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (далі – САД);
- впровадженням міжнародних стандартів аудиту (далі – МСА);
- контролем за атестацією аудиторів та безперервним навчанням аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- контролем якості аудиторських послуг САД, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- дисциплінарними провадженнями щодо аудиторів та САД, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- застосуванням стягнень.

При цьому ОСНАД у порядку, визначеному Законом, здійснює нагляд за виконанням Аудиторською палатою України (далі – АПУ) таких делегованих повноважень:

- 1)** реєстрація аудиторів та САД;
- 2)** контроль за безперервним навчанням аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- 3)** контроль якості аудиторських послуг САД, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- 4)** здійснення дисциплінарних проваджень щодо САД, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім САД, які здійснюють аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

ОСНАД є юридичною особою публічного права, яка не має на меті отримання прибутку та складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю (далі – Рада нагляду) та Інспекції із забезпечення якості (далі – Інспекція).

Роль Ради нагляду у системі суспільного нагляду за аудиторською діяльністю:

- формування нормативного забезпечення з регулювання аудиторської діяльності та функціонування ОСНАД;
- нагляд за діяльністю АПУ в частині виконання нею делегованих повноважень, зокрема прийняття рішень про призначення перевірки виконання АПУ делегованих повноважень, затвердження та надання АПУ рекомендацій щодо усунення виявлених порушень у діяльності АПУ при виконанні нею делегованих повноважень, перегляд рішень АПУ, прийнятих нею в межах виконання

делегованих повноважень, внесення до них змін та у разі обґрунтування недоцільності їх скасування, затвердження кошторису АПУ в частині фінансування виконання нею делегованих повноважень;

- нагляд за діяльністю Інспекції, схвалення кошторису ОСНАД, затвердження щорічних звітів за результатами діяльності ОСНАД, проведення конкурсу та за його результатами призначення Виконавчого директора Інспекції;
- нагляд за атестацією аудиторів, зокрема перегляд рішень Комісії з атестації;
- здійснення дисциплінарних проваджень щодо САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, та аудиторів, у випадках, визначених Законом, зокрема, прийняття рішення про порушення дисциплінарної справи та прийняття рішень про застосування стягнень.

4 | ОСНАД

Роль Інспекції у системі суспільного нагляду за аудиторською діяльністю:

- проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- підготовка проєкту публічного звіту за результатами здійснення

суспільного нагляду та проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг;

- здійснення перевірки, підготовка та надання Раді нагляду проєктів рекомендацій для удосконалення реалізації АПУ делегованих повноважень;
- проведення перевірок відомостей, що містять ознаки професійного

проступку з боку САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, та аудиторів, у випадках, визначених Законом, а також реалізація стягнень за дорученням Ради нагляду;

- методологічне забезпечення професійної кваліфікації.

ДІЯЛЬНІСТЬ РАДИ НАГЛЯДУ

Державну установу «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю» утворено відповідно до Закону та зареєстровано відповідно до законодавства України 28 вересня 2018 року.

Перший склад Ради нагляду був затверджений наказом Міністерства фінансів України від 18 вересня 2018 року № 764. Зокрема, до Ради нагляду

було делеговано представників Міністерства фінансів України, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Національного банку України та Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, а саме Гапоненко Л. В., Панченка О. С., Рожкову К. В. та Ястреба Д. А. відповідно.

На перших засіданнях Ради нагляду було погоджено Статут Державної

установи «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю», Порядок ведення Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, реєстраційні форми відомостей, які підлягають оприлюдненню в Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, проєкт розпорядження Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг

«Про затвердження типового договору добровільного страхування цивільно-правової відповідальності суб'єкта аудиторської діяльності перед третіми особами», проєкт кошторису АПУ на 2019 рік.

Крім цього, затверджено перелік професійних організацій, сертифікат (диплом) яких свідчить про високий рівень відповідних знань та кваліфікації яких відповідають вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ), та штатний розпис Інспекції.

Відповідно до Закону за результатами конкурсного відбору, проведеного Міністерством фінансів України за відкритим конкурсом, до складу Ради нагляду було обрано три особи з числа непракуючих осіб, а саме Білоусову І. А., Левченко В. П. та Канцурова О. О.

Наказом Міністерства фінансів України від 11 грудня 2018 року

№ 1004 «Про внесення змін до складу Ради нагляду за аудиторською діяльністю» затверджено повний склад Ради нагляду.

Відповідно до Закону за результатами конкурсного відбору кандидатури на посаду Виконавчого директора Інспекції було обрано Канцурова О. О.

За період діяльності ОСНАД відбулось 18 засідань Ради нагляду.

У процесі нормотворчої діяльності Радою нагляду за поданням Інспекції опрацьовано та схвалено Положення про Раду нагляду, Положення про Інспекцію, План діяльності Ради нагляду на 2019 рік, пропозиції до проєктів постанов Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку відбору незалежного суб'єкта аудиторської діяльності для проведення аудиту річної фінансової звітності Органу суспільного нагляду за

аудиторською діяльністю», «Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 11 липня 2018 року № 554», пропозиції до проєктів наказів Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг», «Про Порядок оприлюднення інформації щодо розміру та напрямів використання технічної допомоги, отриманої Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю від урядів іноземних держав, їх агентств та установ, а також міжнародних фінансових організацій», Рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг, типові форми документів, пов'язаних з проведенням перевірок з контролю якості аудиторських послуг, Порядок та Форму подання інформації про надання суб'єктом аудиторської діяльності послуг підприємствам, що становлять суспільний інтерес, тощо.

Рисунок 1. Питання, розглянуті на засіданнях Ради нагляду



Крім цього, члени Ради нагляду постійно брали участь у засіданнях Ради АПУ (18 засідань).

Протягом 2019 року Радою нагляду було відкрито одне дисциплінарне провадження, за результатами розгляду якого притягнуто до професійної відповідальності САД та застосовано до нього дисциплінарне стягнення у вигляді зупинення права на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, на три місяці.

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

ЗАГАЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ ПРО ПРОВЕДЕНІ ПЕРЕВІРКИ ТА ЇХ РЕЗУЛЬТАТИ

Інспекція розпочала перевірки з контролю якості аудиторських послуг у жовтні 2019 року після затвердження Порядку проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг та Рекомендацій щодо проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг.

Планом-графіком проведення перевірок з контролю якості на 2019 рік, затвердженим наказом Державної установи «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю» від 28 травня 2019 року № 1-кя (зі змінами), передбачалось провести перевірку 16 САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес. На виконання плану-графіка 2019 року Інспекція здійснила перевірки за місцезнаходженням 12 САД, за результатами яких 9 САД визнані такими, що пройшли перевірку з контролю якості, у тому числі 8 з обов'язковими до виконання рекомендаціями, 3 САД втратили право проведення обов'язкового аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес, до узгодження проєкту звіту про результати перевірки, 2 САД втратили право проведення обов'язкового аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес, до початку перевірки за його місцезнаходженням. У табл. 1 наведені результати виконання плану перевірок з контролю якості на 2019 рік.

Таблиця 1. Результати виконання плану перевірок з контролю якості на 2019 рік

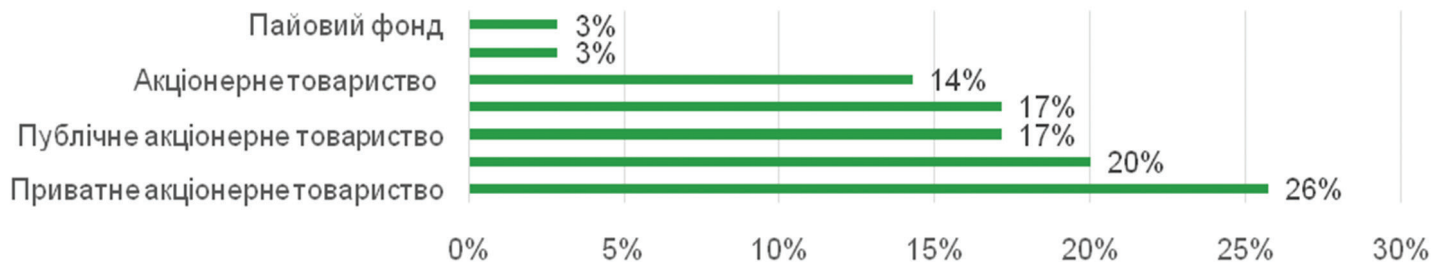
Результати перевірки з контролю якості	Кількість САД	%
Пройшов перевірку	1	6 %
Пройшов перевірку з обов'язковими до виконання рекомендаціями	8	50 %
Перевірку не завершено через втрату САД права проведення обов'язкового аудиту ПСІ	5	31 %
Перевірку за місцезнаходженням перенесено на наступний рік	2	13 %
Разом	16	100 %

8 | ОСНАД

Завершеними перевітками охоплено 35 завдань з аудиту фінансової звітності, аудиторські звіти за результатами яких підписано 28 ключовими партнерами.

Завдання для перевірки відбиралися Інспекцією з використанням ризик-орієнтованого підходу. На рис. 2 наведено розподіл 35 відібраних для перевірки завдань з аудиту фінансової звітності за організаційно-правовою формою суб'єктів господарювання.

Рисунок 2. Організаційно-правова форма суб'єктів господарювання, аудит фінансової звітності яких був предметом перевірки



У табл. 2 та на рис. 3 наведені детальні відомості про перевірку САД та її узагальнені результати.

Таблиця 2. Відомості про перевірку САД, щодо яких прийнято рішення про її результати

Результати перевірки з контролю якості	Кількість	%
Кількість САД, щодо яких прийнято рішення про результати перевірки	9	56 %
Кількість ключових партнерів з аудиту таких САД у періоді, який підлягав перевірці	41	–
Кількість ключових партнерів з аудиту за перевіреними завданнями	28	68 %
Кількість перевірених завдань з аудиту фінансової звітності, з них:	35	–
за концептуальною основою складання фінансової звітності:		
– МСФЗ	23	66 %
– П(С)БО	12	34 %
за статутом суб'єкта господарювання:		
– ПСІ	22	63 %
– інші	13	37 %
за виявленими недоліками:		
– мали хоча б один значущий недолік	31	89 %
– не мали значущих недоліків	4	11 %

Рисунок 3. Розподіл САД за областями значущих недоліків



При наданні послуг з аудиту фінансової звітності лише 4 САД з 9 використовували спеціалізоване програмне забезпечення для організації його проведення, нагляду і документування. При цьому тільки 2 САД з 9 застосовували в роботі комп'ютеризовані методи аналізу даних у таких областях, як аналіз даних бухгалтерського обліку (проте таке використання, зазвичай, обмежувалося окремими завданнями) або організація і проведення аудиторської вибірки.

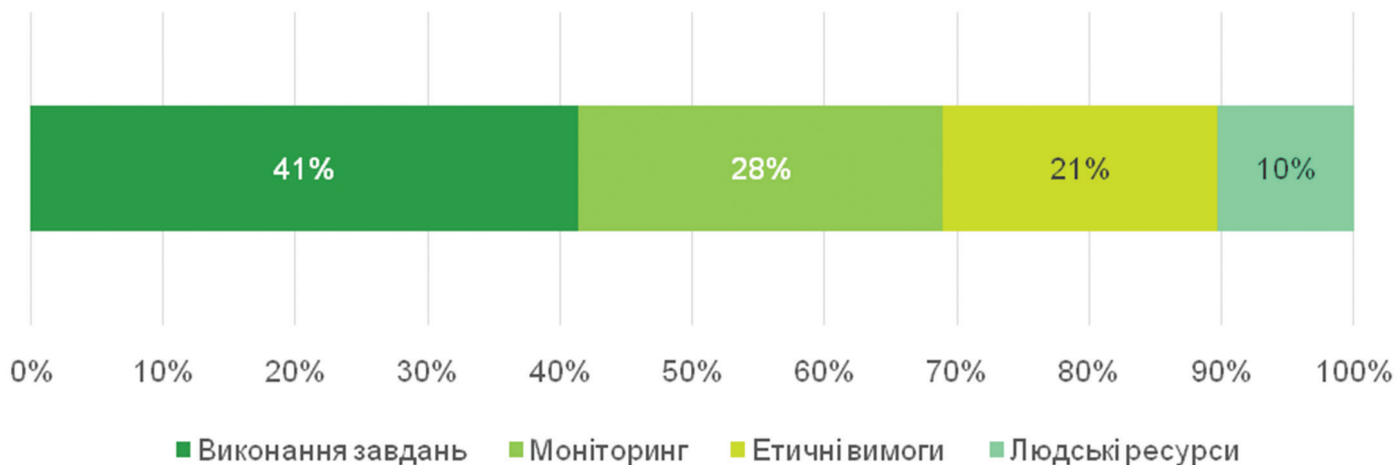
НЕДОЛІКИ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ

На рис. 4 зображений розподіл значущих недоліків за окремими елементами системи контролю якості та їх питомою вагою.

Найбільш розповсюджені недоліки в основному пов'язані з:

- відсутністю проведення контролю якості у всіх випадках, які вимагаються МСА та політиками і процедурами САД;
- недостатнім рівнем забезпечення об'єктивності осіб, відповідальних за огляди контролю якості до подання аудиторського звіту та додаткового звіту для аудиторського комітету, та/або виконання моніторингу;
- неспроможністю ідентифікувати недоліки виконання аудиту фінансової звітності в процесі перевірки контролю якості та моніторингу внутрішнього контролю якості з метою забезпечення якості аудиту та реагування на можливі системні недоліки щодо проведення аудиторських перевірок;
- відсутністю достатньої уваги до виправлення недоліків, визначених моніторингом контролю якості;
- застосовною методологією аудиту фінансової звітності, включаючи підходи до оцінювання ризиків суттєвого викривлення, а також визначення дій аудитора у відповідь на оцінені ризики;
- несвоєчасністю завершення формування остаточних файлів із виконаних завдань, недостатнім забезпеченням безпечного зберігання, цілісності і відновлюваності аудиторської документації;
- неефективним контролем за процесом щорічного підтвердження персоналом політик та процедур щодо незалежності, повідомлення працівників САД з політиками і процедурами з контролю якості та змін до них;
- відсутністю запровадженої системи оцінювання та винагороди персоналу САД, включаючи оцінювання і винагороду партнерів із завдань, яка б стимулювала перш за все прихильність всіх категорій працівників до якості;
- недостатнім рівнем відслідковування завантаженості партнерів із завдань та реагування на таку завантаженість для недопущення зниження якості надання аудиторських послуг.

Рисунок 4. Структура недоліків за елементами системи контролю якості



Найбільш розповсюджені недоліки, а також рекомендації щодо їх усунення розглядаються далі.

Непроведення перевірки контролю якості завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес

У деяких завданнях з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, окремі САД не були спроможні ідентифікувати необхідність обов'язкового проведення перевірки контролю якості завдання до надання аудиторського звіту.

Рекомендації:

САД повинен встановити політики і процедури, що вимагають перевірку контролю якості завдання, для певних завдань, який передбачає об'єктивну оцінку значних суджень, зроблених командою із завдання, та висновків, яких дійшли під час формулювання звіту. Такі політики та процедури повинні:

(а) вимагати перевірки контролю якості завдання для всіх аудитів фінансової звітності суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів;

(б) встановлювати критерії оцінки для решти аудитів, оглядів історичної фінансової інформації, інших завдань з надання впевненості і супутніх послуг для визначення необхідності проведення перевірки контролю якості виконання завдання;

(с) вимагати проведення перевірки контролю якості всіх завдань, якщо це потрібно, які відповідають критеріям, установленим відповідно до параграфу 35 (b) МСКЯ 1. Відповідно до Закону САД зобов'язаний проводити внутрішній

контроль якості виконаного завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, до подання аудиторського звіту та додаткового звіту для аудиторського комітету підприємства. Внутрішній контроль якості виконаного завдання з аудиту фінансової звітності повинен проводитися рецензентом, який призначається з числа аудиторів, не залучених до виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності, огляд якого проводиться.

Загроза втрати об'єктивності особами, відповідальними за перевірку контролю якості

У деяких випадках Інспекцією були встановлені обставини, які призводили до ризику упередженості та втрати об'єктивності особами, відповідальними за перевірку контролю якості завдання до надання аудиторського звіту або за інспектування контролю якості завершеного завдання в рамках

моніторингу внаслідок того, що такі особи:

- були функціональними підлеглими партнера із завдання або перебували з таким партнером у родинних (сімейних) стосунках;
- призначалися для проведення перевірки безпосередньо партнером такого завдання.

Рекомендації:

САД повинен встановити такі політики і процедури, які б забезпечили об'єктивність відповідальних за перевірку контролю якості завдання. Такі політики і процедури мають передбачати, щоб відповідальний за перевірку контролю якості завдання:

14 | ОСНАД

- не відбирався, якщо це можливо, партнером із завдання;
- не брав іншої участі у завданні протягом періоду перевірки;
- не приймав рішень замість групи із завдання;
- унеможлилював існування інших міркувань, які б загрожували його об'єктивності.

Політики і процедури САД повинні передбачати заміну відповідального за перевірку контролю якості завдання, якщо його здатність провести об'єктивну перевірку може поставитися під сумнів. САД з обмеженою кількістю персоналу може віддати перевагу використанню кваліфікованої

зовнішньої особи або іншого САД для проведення перевірок виконання завдань та інших процедур моніторингу. Як альтернатива, САД може домовитися про розподіл ресурсів з іншими організаціями для сприяння діяльності з моніторингу.

Недостатній рівень відслідковування завантаженості партнерів із завдань

Своєчасність залучення та ретельний нагляд партнера із завдання є важливими умовами забезпечення належної якості аудиту. У разі якщо партнери через їхню надмірну завантаженість не зможуть витратити достатньо часу для керівництва, нагляду і виконання завдання з аудиту, підвищуються ризики того, що САД не будуть отримані прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, а аудиторський звіт не відповідатиме обставинам.

Проте Інспекцією встановлені окремі випадки залучення одного й того ж

аудитора до виконання ролі партнера із завдання (ключового партнера з аудиту) в декількох десятках завдань з аудиту фінансової звітності, а також інших завдань протягом кількох найбільш пікових для діяльності САД місяців року. При цьому значна кількість аудиторських звітів була складена та підписана від імені САД партнером із завдання протягом останнього тижня до граничної дати оприлюднення або подання фінансової звітності разом з аудиторським звітом. В інших випадках відомості

про витрачений САД час на виконання завдань свідчили про ознаки значного перевищення встановленої нормальної тривалості робочого часу працівників.

Така ситуація створює ризики недостатньої залученості партнерів до виконання завдань з метою забезпечення їх належної якості, а також недостатнього рівня забезпеченості працівниками за основним місцем роботи для виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності.

Рекомендації:

САД повинен встановити такі політики і процедури, які б забезпечили активну особисту участь ключового партнера з аудиту у виконанні завдання з аудиту, приділяючи цьому достатньо часу. Такі політики і процедури можуть включати системи моніторингу

завантаження роботою та доступності партнерів із завдання, які дають змогу цим особам мати достатньо часу для адекватного виконання своїх обов'язків. САД для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності має забезпечити достатній рівень забезпеченості працівниками за основним місцем роботи для

виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності. Окрім цього, більш рівномірна завантаженість партнерів та іншого персоналу САД дозволить запобігти їх професійному вигоранню і, як наслідок, втраті мотивації та належної ретельності при виконанні завдань.

Недоліки застосовної методології аудиту

Деякі перевірені САД відчувають істотний брак знань та досвіду при визначенні та застосуванні на практиці доречної методології аудиту та, відповідно, не мають комплексного посібника з аудиту чи аналогічної за змістом добірки внутрішньо фірмових стандартів з проведення аудиту фінансової звітності. У багатьох випадках певні розділи такого посібника з проведення аудиту або їх аналоги стисло повторюють вимоги відповідних МСА без зазначення того, яким саме чином САД має їх виконувати на практиці. Зазвичай

такі методологічні прогалини стосуються:

- оцінок та тестування внутрішнього контролю;
- оцінок ризику суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень;
- визначення та застосування суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому та суттєвості для виконання аудиторських процедур;
- зв'язку оцінки ризику суттєвого викривлення з процедурами аудиту;

- узгодженості аудиторських процедур з відповідними твердженнями щодо класів операцій, залишків рахунків та відповідного розкриття;
- застосування аудиторської вибірки;
- аудиту групи.

Це створює високий ризик непослідовності в застосуванні персоналом САД окремих вимог МСА та того, що внаслідок некоректної або неповної застосовної методології САД

не будуть отримані прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для підтвердження висновків, яких дійшли, і аудиторського звіту, який слід надати.

Рекомендації:

САД повинен сприяти незмінно високому рівню якості виконання завдань через свої політики і процедури. Це часто досягається завдяки керівництвам до застосування МСА, відповідним спеціалізованим програмним засобам з аудиту чи іншим формам стандартизованої аудиторської документації, а також керівництвам до застосування щодо галузевих чи інших тематичних питань. При розробленні та запровадженні таких керівництв по застосуванню програм, опитувальників доречно використовувати доступну інформацію про найкращі практики застосування МСА та переконатися в тому, що методологія САД відповідає

професійним стандартам і охоплює всі важливі сфери проведення аудиту фінансової звітності. Наприклад, для розроблення внутрішньо фірмового посібника з аудиту САД можуть бути використані:

- існуючі визнані рішення і програмне забезпечення в сфері проведення аудиту;
- видання Міжнародної федерації бухгалтерів;
- публікації з практичного застосування аудиту визнаних професійних організацій бухгалтерів і аудиторів, наукові дослідження.

Наприклад, внутрішньо фірмовий посібник з аудиту невеликої або середньої за розміром аудиторської практики може охоплювати такі розділи:

- **попередня діяльність:**
 - встановлення передумов проведення аудиту;
 - прийняття (продовження) завдання з аудиту;

- узгодження умов завдання з управлінським персоналом;
- призначення команди із завдання;

• **оцінювання ризиків і планування:**

- підходи до визначення загальної стратегії та розробки плану аудиту;
- суттєвість;
- розуміння суб'єкта господарювання і його середовища;
- розуміння внутрішнього контролю;
- ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності;
- ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень;

• **відповідь на ризики:**

- визначення характеру, часу та обсягу аудиторських процедур;
- аудиторська вибірка;

- відповідь на ризики на рівні фінансової звітності;
- відповідь на ризики на рівні тверджень;
- аналітичні процедури по суті;
- тести контролю;
- **оцінка доказів і висновки:**
 - оцінювання викривлень;
 - оцінювання загального подання фінансової звітності;
- **звітування:**
 - ключові питання аудиту;
 - формування думки.

Питання аудиту груп може бути винесено як в окремий розділ, так і наводитися окремими підрозділами за належністю в інших розділах посібника з аудиту. Окрім того, найкращою практикою розроблення посібника з аудиту є включення до нього практичних прикладів застосування тих чи інших методологічних вимог за різних обставин. Такі приклади значно підвищують рівень сприйняття матеріалів посібника всіма працівниками САД та сприяють послідовності застосування його методології на практиці.

САД слід періодично переглядати існуючі стандартизовані програми аудиту за всіма статтями фінансової звітності, включаючи використовувані в таких програмах аудиторські процедури, рівень їх деталізації, конкретики формулювання того, що саме аудитор повинен виконати для отримання аудиторських доказів, а також узгодити в програмах аудиторські процедури з відповідними твердженнями, щоб бути впевненим у тому, що аудиторськими процедурами охоплені всі твердження.

Відсутність достатньої уваги до виправлення недоліків, визначених моніторингом контролю якості

Певні САД не приділяли достатню увагу виправленню недоліків, визначених за результатами моніторингу системи контролю якості аудиторських послуг, включаючи повторювальні недоліки.

Рекомендації:

САД має бути зосередженим на послідовному підвищенні якості аудиту, застосовуючи аналіз основних причин, що призвели до існування недоліків, та вжиття відповідних заходів для запобігання повторенню таких причин у майбутньому.

САД повинні оцінювати вплив недоліків, виявлених у результаті процесу моніторингу, та визначати, чи є вони:

- випадками, які не обов'язково вказують на те, що система контролю якості САД не може забезпечити їй достатньої

впевненості щодо дотримання професійних стандартів і застосовних вимог законодавчих та нормативних актів, а звіти, надані САД чи партнерами із завдань, відповідають обставинам; або

- системними, повторюваними або іншими значними недоліками, що вимагають негайних дій щодо їх виправлення.

Рекомендації за результатами моніторингу щодо дій, спрямованих на виправлення виявлених недоліків, повинні включати таке:

- запровадження відповідних дій для усунення недоліків щодо окремого завдання або окремого співробітника;
- інформування осіб, які відповідають за підготовку та

професійний розвиток персоналу щодо виявлених недоліків;

- внесення змін у політики і процедури контролю якості;
- дисциплінарні дії стосовно осіб, які не дотрималися політик і процедур фірми, особливо тих осіб, хто робить це неодноразово.

Такі визначені моніторингом рекомендації повинні бути застосовні САД на практиці.

Неефективність моніторингу контролю якості та перевірки контролю якості до надання аудиторського звіту

З огляду на виявлену кількість недоліків виконання завдань у деяких САД, Інспекція дійшла висновку, що процеси моніторингу та перевірки контролю якості до надання аудиторського звіту таких САД не можна вважати ефективними. В окремих випадках моніторинг взагалі не проводився або був обмеженим виключно перевіркою виконаних завдань чи перевіркою системи контролю якості на рівні САД.

Рекомендації:

САД повинен встановити такий процес моніторингу, який би надав йому достатню впевненість у тому, що його політики і процедури системи контролю якості доречні, адекватні та працюють ефективно. Такий процес повинен включати постійний розгляд та оцінку системи контролю якості САД включно з періодичним інспектуванням мінімум одного завершеного завдання на кожного партнера із

завдання. Принаймні раз на рік САД повинен повідомляти результати моніторингу його системи контролю якості партнерам із завдання та іншим працівникам САД, що мають до цього відношення, включно з генеральним директором (або іншою аналогічною вищою адміністративною посадовою особою) або, якщо це доречно, радою керуючих партнерів. МСКЯ 1 додатково визначає інші конкретні вимоги до процесу моніторингу.

Недостатність контролю над щорічним підтвердженням політик та процедур щодо незалежності, а також ознайомленням персоналу з політиками і процедурами з контролю якості

У деяких САД контроль над процесом щорічного підтвердження дотримання працівниками політик і процедур щодо незалежності не виявився ефективним. Окрім цього, кілька САД не мали змоги продемонструвати дотримання вимог МСКЯ 1 щодо ознайомлення своїх працівників з політиками і процедурами з контролю якості.

Рекомендації:

САД повинен як мінімум раз на рік отримати письмове підтвердження дотримання його політик та процедур щодо незалежності від усього персоналу, який має бути незалежним згідно з відповідними етичними вимогами. Для цього САД необхідно запровадити ефективний контроль над повнотою і своєчасністю отримання таких підтверджень від усього персоналу.

САД повинен документувати свої політики та процедури і повідомляти про них свій персонал. Інформування персоналу САД щодо політик та процедур контролю якості повинно включати опис політик і процедур контролю якості та цілей, на досягнення яких вони розраховані, разом із повідомленням, що кожний співробітник несе персональну відповідальність за якість і від кожного очікується дотримання цих політик та процедур.

Недосконалість системи оцінки та преміювання персоналу, включаючи оцінку партнерів із завдань

На дату перевірки деякі САД або не запровадили систему оцінки та преміювання персоналу, або знаходилися в процесі розроблення та запровадження відповідних політик і процедур. В окремих випадках запроваджені САД політики і процедури або не

охоплювали оцінку партнерів із завдань, або в такій оцінці питанню якості не приділялась належна увага.

Рекомендації:

САД повинен розробити і запровадити процедури оцінки результатів роботи, компенсації

і просування по службі щодо всіх рівнів працівників САД, задіяних у наданні аудиторських послуг, включаючи партнерів із завдань. Такі процедури періодичного оцінювання і преміювання повинні передбачати значну питому вагу прихильності працівників якості.

Процедури оцінки результатів роботи, компенсацій і просування по службі дають належне визнання і заохочення для розвитку, підтримання компетенції та відданості принципам етики. Серед кроків, які може зробити САД для розвитку та підтримання компетентності й відданості принципам етики, зокрема, можуть бути:

- інформування персоналу про очікування САД щодо результатів роботи та принципів етики;
- інформування персоналу щодо оцінки його результатів роботи, прогресу, можливостей кар'єрного зростання з відповідними порадами;
- допомога персоналу в розумінні, що підвищення на посади з більшим рівнем відповідальності

залежить між іншим від якості роботи та дотримання принципів етики, а недотримання політик і процедур, впроваджених САД, може призвести до дисциплінарних дій.

САД слід приділяти увагу збільшенню та зміцненню чіткого та прозорого зв'язку між якістю, загальною оцінкою роботи партнера та розміром його винагороди.

Недотримання вимог щодо завершення формування і зберігання аудиторської документації

Деякі САД не завжди забезпечували завершення формування остаточних файлів із завдань з аудиту фінансової звітності та їх архівування не пізніше ніж через 60 днів з дня підписання аудиторського звіту. В окремих випадках САД не могли продемонструвати своєчасність остаточного формування аудиторської документації, не приділяли достатню увагу безпеці зберігання, повноті, цілісності і відновлюваності аудиторської

документації, контролю за внесенням змін до неї. Певні САД склали і в подальшому зберігали ключову аудиторську документацію виключно в електронному вигляді із зазначенням відомостей про осіб, які підготували та перевірили такі документи, та відповідних дат затвердження. Проте такий підхід не дозволяє впевнитися в тому, що саме ці визначені в таких електронних документах особи виконували цю роботу або перевірили її виконання, а також

у своєчасності цих дій. Також Інспекцією встановлювалися випадки невідповідності політик і процедур САД щодо періоду зберігання аудиторської документації за результатами аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Рекомендації:

САД повинен своєчасно скласти аудиторську документацію. Робочі

документи аудитора мають бути остаточно сформовані і передані на зберігання не пізніше ніж через 60 днів з дня підписання аудиторського звіту.

САД має запровадити політики і процедури, а також заходи контролю їх дотримання щодо завершення формування остаточного аудиторського файлу, які б включали:

- ліквідацію або видалення заміненої документації;
- сортування, упорядкування робочих документів та внесення перехресних посилань;
- затвердження контрольних переліків питань щодо завершення, які стосуються процесу формування аудиторського файлу;
- документування аудиторських доказів, які САД отримав, обговорив та узгодив з відповідними членами команди із завдання до дати звіту аудитора.

САД має зберігати робочі документи та звіти за результатами обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, протягом щонайменше семи років з дати завершення виконання завдання з такого аудиту. САД має запровадити ефективний контроль за тим, щоб будь-які зміни, які вносяться до аудиторської документації під час процесу формування остаточного файлу після дати звіту аудитора, якщо вони носять виключно адміністративний характер і не пов'язані із виконанням нових аудиторських процедур або формулюванням нових висновків.

САД повинен встановити політики і процедури для забезпечення конфіденційності, безпечного зберігання, цілісності, доступності та відновлюваності документації із завдання. Незалежно від того, на яких носіях зберігається документація із завдання (паперових, електронних чи

інших), цілісність, доступність або відновлення даних у ній може бути поставлено під сумнів, якщо в документацію можна внести зміни, додати чи знищити інформацію в ній без відома САД, або загубити чи знищити саму документацію. Відповідно, заходи контролю, які повинен розробити та впровадити САД для попередження несанкціонованих змін у документації із завдання чи її втрати, серед вже застосованих повинні включати такі заходи, які:

- дадуть змогу визначити, коли та хто створював, вносив зміни в документацію із завдання чи перевіряв її;
- захистять цілісність інформації на всіх стадіях виконання завдання, а також протягом всього періоду її зберігання;
- не дадуть можливості вносити несанкціоновані зміни в документацію із завдання;
- уможливають отримання доступу до документації стороннім особам.

Відповідність вимогам щодо незалежності

Один із САД на систематичній основі не був здатний ідентифікувати загрози незалежності при наданні послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності окремим підприємствам, що становлять суспільний інтерес, які виникали через те, що певні партнери із завдань або інший персонал САД входили до складу наглядових рад таких підприємств чи в якості працівників підприємств були відповідальними за ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Інший САД не ідентифікував факт надання клієнту з аудиту неаудиторських послуг. В результаті такий САД не здійснив оцінку значущості загроз незалежності і, якщо було б необхідно, не вжив застережних заходів для усунення загроз чи зменшення їх до прийнятного рівня.

Рекомендації:

САД повинні встановити такі політики і процедури, які б надали їм достатню впевненість у тому, що він, його персонал та, де це застосовно, інші особи, на яких поширюються вимоги незалежності (включно з персоналом САД мережі), дотримуються незалежності, коли цього вимагають відповідні етичні вимоги. Такі політики і процедури мають надати САД змогу:

- (a)** ознайомити свій персонал і, в разі потреби, інших осіб із вимогами незалежності;
- (b)** виявити й оцінити обставини і відносини, що створюють загрози незалежності, та вжити відповідних заходів для усунення цих загроз або зменшення їх до прийнятного рівня

за допомогою застережних заходів, або, якщо це вважається прийнятним, відмовитись від завдання, коли відмова можлива відповідно до чинного законодавства.

САД зобов'язані вживати належних заходів для забезпечення незалежності під час надання аудиторських послуг у випадках, передбачених МСА, зокрема, недопущення існуючого або потенційного конфлікту інтересів, а також впливу договірних або інших відносин, у яких беруть участь САД, власники (засновники, учасники), посадові особи і працівники САД, інші особи, залучені до надання аудиторських послуг, та пов'язані особи САД.

Законом САД забороняється надання аудиторських послуг у разі, якщо аудитор, САД, його ключові партнери з аудиту, його власники

(засновники, учасники), посадові особи і працівники та інші особи, залучені до надання таких послуг, а також близькі родичі та члени сім'ї зазначених осіб:

- є власниками фінансових інструментів, емітованих юридичною особою, фінансова звітність якої підлягає перевірці, або юридичної особи, пов'язаної з такою юридичною особою спільною власністю, контролем

та управлінням, крім тих, що належать такій юридичній особі опосередковано через інститути спільного інвестування;

- беруть участь в операціях з фінансовими інструментами, емітованими, гарантованими або іншим чином підтримуваними юридичною особою, фінансова звітність якої підлягає перевірці, крім операцій в межах інститутів спільного інвестування;

- перебували протягом періоду у трудових, договірних або інших відносинах з юридичною особою, фінансова звітність якої підлягає перевірці, що можуть призвести до конфлікту інтересів.

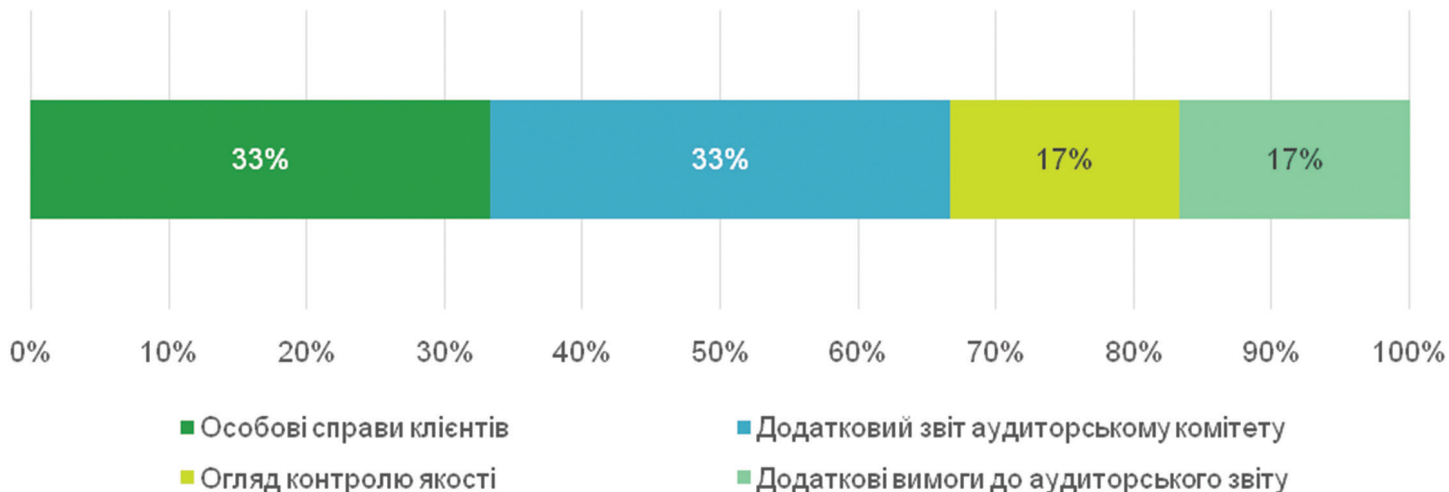
САД має забезпечити запровадження організаційних та адміністративних механізмів для попередження, ідентифікації, усунення або управління і розкриття будь-яких ризиків та загроз своїй незалежності.

НЕДОЛІКИ ДОТРИМАННЯ ОКРЕМИХ ВИМОГ ЗАКОНУ УКРАЇНИ «ПРО АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА АУДИТОРСЬКУ ДІЯЛЬНІСТЬ»

На рис. 5 наведений розподіл значущих недоліків дотримання окремих вимог Закону за їх питомою вагою. Найбільш розповсюджені недоліки в основному пов'язані з:

- відсутністю ведення особових справ за кожною юридичною особою, фінансова звітність якої перевіряється;
 - ненаданням або неналежним наданням додаткових звітів для аудиторських комітетів;
 - відсутністю проведення внутрішнього контролю якості виконаного завдання
- з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- недотриманням вимог ст. 14 Закону щодо розкриття інформації у звіті незалежного аудитора на додаток до вимог, встановлених у МСА.

Рисунок 5. Структура недоліків областями порушення окремих вимог Закону



Крім цього, Інспекцією виявлені окремі випадки відсутності у САД ефективного контролю за складанням звіту про надані послуги (форма № 1-аудит (річна)), своєчасністю сплати внесків за договорами з обов'язкового аудиту фінансової звітності на користь АПУ та ОСНАД, а також певні недоліки складених і оприлюднених звітів про прозорість за 2018 рік. Індивідуальні недоліки, а також відповідні рекомендації САД детально описані нижче.

Недотримання вимог ст. 14 Закону при складанні аудиторських звітів

Деякі проаналізовані Інспекцією аудиторські звіти, складені окремими САД за результатами обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, не містили розкриття інформації, яка вимагається на додаток до МСА.

Рекомендації:

В аудиторському звіті за результатами аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, САД

повинен наводити таку інформацію:

- найменування органу, який призначив САД на проведення обов'язкового аудиту;
- дату призначення САД та загальну тривалість виконання аудиторського завдання без перерв з урахуванням продовження повноважень, які мали місце, та повторних призначень;
- підтвердження того, що аудиторський звіт узгоджений з додатковим звітом для аудиторського комітету;

- твердження про ненадання послуг, заборонених законодавством, і про незалежність ключового партнера з аудиту та САД від юридичної особи при проведенні аудиту;
- інформацію про інші надані аудитором або САД юридичній особі або контрольованим нею суб'єктам господарювання послуги, крім послуг з обов'язкового аудиту, що не розкриті у звіті про управління або у фінансовій звітності.

Відсутність ведення САД особових справ за кожною юридичною особою, фінансова звітність якої перевіряється

Деякі САД не вели особові справи за кожною юридичною особою, фінансова звітність якої перевіряється, або такі особові справи не містили всіх відомостей, що вимагаються Законом.

Рекомендації:

САД повинен вести особові справи за кожною юридичною особою, фінансова звітність якої перевіряється, які мають щонайменше містити:

- найменування та місцезнаходження такої юридичної особи;

- для САД – прізвище, ім'я, по батькові призначеного ключового партнера з аудиту;
- суму винагороди, отриманої за послуги з обов'язкового аудиту, та винагороди, отриманої за інші послуги, у кожному фінансовому році.

Неналежне надання додаткового звіту для аудиторського комітету

Певні САД при виконанні окремих завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, не надавали аудиторському комітету такого підприємства або органу (підрозділу), на який покладено відповідні функції, додатковий звіт для аудиторського комітету. Окрім цього, існували випадки подання додаткового звіту аудиторському комітету неповноваженому органу підприємства, наприклад, тендерному комітету або іншому виконавчому органу управління.

Рекомендації:

САД повинен у разі надання послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємству, що становить суспільний інтерес, подавати до аудиторського комітету або органу (підрозділу), на який покладено відповідні функції,

додатковий звіт не пізніше дати подання аудиторського звіту. Додатковий звіт для аудиторського комітету повинен розкривати результати виконання завдання з обов'язкового аудиту та щонайменше має містити розкриття інформації, зазначені у частині другій ст. 35 Закону.

Аудиторський комітет підприємства, що становить суспільний інтерес, або орган (підрозділ), на який покладено відповідні функції, це орган (підрозділ), який має забезпечувати:

- інформування загальних зборів акціонерів (учасників) або іншого вищого органу управління відповідно до законодавства, органу управління або наглядового органу підприємства про результати обов'язкового аудиту фінансової звітності;

- моніторинг процесу складання фінансової звітності та надання рекомендацій і пропозицій щодо забезпечення достовірності інформації;
- оцінку ефективності систем внутрішнього контролю (внутрішнього аудиту відповідно до міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту) та управління ризиками підприємства;
- моніторинг виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності;
- оцінку незалежності САД, які надають послуги з обов'язкового аудиту;
- проведення прозорого конкурсу з відбору САД та обґрунтування рекомендацій за його результатами.

НЕДОЛІКИ ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ

На рис. 6 наводяться області ідентифікованих значущих недоліків виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Рисунок 6. Области, в яких були ідентифіковані значущі недоліки виконання завдань



Найбільш поширені недоліки, а також рекомендації щодо їх усунення розглядаються далі.

Оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища

В окремих завданнях з аудиту аудиторська документація не забезпечувала докази отримання САД розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, а також визначених МСА 315 компонентів внутрішнього контролю: середовища контролю, процесу оцінки ризиків суб'єкта господарювання, інформаційної системи, включаючи пов'язаних бізнес-процесів, що стосуються фінансового звітування, заходів контролю та моніторингу заходів контролю. У більшості випадків таке документування обмежувалося зазначенням у програмах чи контрольних переліках відповідей «Так» або «Ні» чи узагальненими відповідями суб'єктів господарювання без зазначення того, які саме, з якою періодичністю і ким здійснюються заходи контролю, виконанням

відповідних процедур додатково до запитів персоналу суб'єкта господарювання, для того щоб визначити, чи були впроваджені доречні для аудиту заходи контролю.

У значній кількості випадків САД не здійснювали або не мали змогу продемонструвати:

- документування ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення як на рівні фінансової звітності, так і на рівні тверджень для класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації;
- ув'язку ідентифікованих ризиків із тим, що може бути не так на рівні тверджень, розгляд імовірності викривлень та чи є будь-які з ідентифікованих ризиків значними;

- отримання розуміння заходів контролю, доречних для значних ризиків;
- документування в якості значного ризику нехтування управлінським персоналом заходами контролю;
- документування ідентифікації ризику суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, пов'язаного із визнанням доходів.

Тільки одним САД при проведенні аудиту фінансової звітності в достатній мірі розглядалися ризики, що виникають з інформаційних технологій, та відповідні загальні заходи контролю інформаційних технологій та заходи контролю прикладних програм.

Як результат, більшість САД не змогли правильно спланувати аудит і одночасно довести дотримання ними вимог МСА 315.

Рекомендації:

САД повинен включати до аудиторської документації в достатніх деталях основні елементи, що свідчать про отримання ним розуміння кожного аспекту діяльності суб'єкта господарювання та його середовища, які зазначені в параграфі 11 МСА 315, і кожного компонента внутрішнього контролю із зазначених у параграфах 14–24 МСА 315; джерела інформації, з яких було отримано розуміння, та виконані процедури оцінки ризиків.

При отриманні розуміння заходів контролю, що є доречними для аудиту, САД повинен оцінити їх структуру та визначити, чи були вони впроваджені, через виконання відповідних процедур додатково до подання запиту до персоналу суб'єкта господарювання.

Розуміння суб'єкта господарювання, його середовища, включаючи внутрішній контроль, повинне використовуватися САД при

ідентифікації типів потенційних викривлень інформації та чинників, які впливають на ризики суттєвого викривлення, а також при розробці характеру, строків та обсягу подальших аудиторських процедур.

САД повинен ідентифікувати та оцінювати ризики суттєвого викривлення:

- (a)** на рівні фінансової звітності;
- (b)** на рівні тверджень для класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації для того, щоб створити основу для розробки й виконання подальших аудиторських процедур.

Із цією метою САД повинен:

- (a)** ідентифікувати ризики у процесі отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи доречні заходи контролю, які стосуються ризиків, і через аналіз класів операцій, залишків рахунків

і розкриття інформації у фінансовій звітності;

- (b)** оцінити ідентифіковані ризики та встановити, чи мають вони більш всеохоплюючий вплив на фінансову звітність у цілому, ніж окремо, і чи впливають вони потенційно на багато тверджень;

- (c)** ув'язати ідентифіковані ризики із тим, що може бути не так на рівні тверджень, ураховуючи відповідні заходи контролю, які САД планує тестувати;

- (d)** розглянути ймовірність викривлення, включаючи можливість численних викривлень, і встановити, чи може потенційне викривлення призвести до суттєвого викривлення.

У межах оцінки ризиків САД повинен установити, чи є будь-які з ідентифікованих ризиків значними та отримати розуміння заходів контролю суб'єкта господарювання, включаючи

30 | ОСНАД

заходи контролю, доречні для такого ризику.

Незалежно від оцінених ризиків суттєвого викривлення САД повинен визначити як значний ризик нехтування управлінським персоналом заходами контролю, оскільки управлінський персонал для вчинення шахрайства має можливість через його спроможність маніпулювати бухгалтерськими записами та складати навмисно викривлену фінансову звітність, нехтуючи

заходами контролю, які в інших випадках є такими, що функціонують ефективно.

Під час ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства САД, виходячи з припущення, що існують ризику шахрайства у визнанні доходів, повинен оцінити, які типи доходу, комерційних операцій або тверджень призводять до таких ризиків. САД повинен розглядати оцінені ризику суттєвого викривлення внаслідок

шахрайства як значні ризику, тому він повинен отримати розуміння пов'язаних із ними заходів контролю суб'єкта господарювання, включаючи заходи контролю, доречні для таких ризиків, якщо це ще не зроблено. Якщо САД дійшов висновку, що припущення про те, що ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, пов'язаний із визнанням доходів, є незастосовним за обставин завдання, він повинен включити в аудиторську документацію обґрунтування цього висновку.

Недоліки процедур із розгляду ризиків шахрайства

Складена деякими САД аудиторська документація не включає:

- докази виконання процедур для отримання інформації, яка використовується під час ідентифікації ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства;
- оцінки управлінським персоналом ризику шахрайства, процесу

управлінського персоналу для ідентифікації та вживання дій у відповідь на ризику шахрайства, повідомлення управлінським персоналом інформації, якщо вона є, тим, кого наділено найвищими повноваженнями, яка стосується процесів ідентифікації та дій у відповідь на ризику шахрайства;

- повідомлення управлінським персоналом інформації, якщо вона є, працівникам, яка стосується його поглядів на практики ведення бізнесу та етичну поведінку;
- елемент непередбачуваності у виборі характеру, часу й обсягу аудиторських процедур;
- докази виконання

ретроспективного огляду суджень і припущень управлінського персоналу, пов'язаних із суттєвими обліковими оцінками, відображеними у фінансовій звітності попереднього року;

- докази проведення обговорення із персоналом та документування вразливості фінансової звітності суб'єкта господарювання до суттєвого викривлення, включаючи суттєве викривлення внаслідок шахрайства та способів учинення шахрайства до початку виконання подальших аудиторських процедур.

У багатьох випадках обговорення питань, пов'язаних із фактичним або підозрюваним шахрайством, обмежувалося запитами до управлінського персоналу або головного бухгалтера. При цьому не здійснювалися запити до інших осіб у межах суб'єкта господарювання, яким може бути відома така інформація, наприклад працівників відділу внутрішнього аудиту,

служби внутрішньої безпеки, членів ревізійної комісії, юридичної служби, членів аудиторського комітету та наглядової ради.

За відсутності у більшості перевірених САД технічного інструментарію для тестування відповідності проведення, відображених у Головній книзі, та інших коригувань, зроблених при складанні фінансової звітності, такі аудиторські тести не проводилися або САД не мали змоги продемонструвати їх проведення окрім стислого згадування про їх здійснення в програмі аудиту. Окрім того деякі САД, що мають такі технічні можливості, не у всіх випадках проводять перевірку повноти даних бухгалтерського обліку та цілісності наданих даних.

Рекомендації:

САД повинен зробити запити управлінському персоналу, які стосуються:

(a) оцінки управлінським персоналом ризику того, що фінансова звітність може бути суттєво викривленою внаслідок шахрайства, включаючи характер, обсяг та періодичність таких оцінок;

(b) процесу управлінського персоналу для ідентифікації та вживання дій у відповідь на ризику шахрайства в суб'єкта господарювання, включаючи будь-які конкретні ризики шахрайства, які ідентифікував управлінський персонал або які привернули його увагу, або класи операцій, залишки на рахунках чи розкриття інформації, щодо яких імовірно існування ризику шахрайства;

(c) повідомлення управлінським персоналом інформації, якщо вона є, тим, кого наділено найвищими повноваженнями, яка стосується процесів ідентифікації та дій у відповідь

на ризики шахрайства в суб'єкта господарювання;

(d) повідомлення управлінським персоналом інформації, якщо вона є, працівникам, яка стосується його поглядів на практики ведення бізнесу та етичну поведінку.

САД повинен зробити запити іншим, окрім управлінського персоналу, працівникам у межах суб'єкта господарювання залежно від обставин (включаючи внутрішніх аудиторів за наявності підрозділу внутрішнього аудиту), щоб визначити, чи відомі їм будь-які фактично вчинені або підозрювані випадки шахрайства або такі випадки шахрайства, що розслідуються (чи були розслідувані), які впливають на суб'єкт господарювання.

Отримані від працівників суб'єкта господарювання відповіді на запити, результати обговорень

з управлінським персоналом, тими, кого наділено найвищими повноваженнями, повинні бути задокументовані та додані до аудиторського файлу із завдання.

САД повинен оглянути облікові оцінки на наявність упередженості та оцінити, чи становлять обставини, що спричиняють упередженість (якщо вони є), ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Виконуючи цей огляд, САД повинен, серед іншого, виконати ретроспективний огляд суджень і припущень управлінського персоналу, пов'язаних із суттєвими обліковими оцінками, відображеними у фінансовій звітності попереднього року.

Щодо значних операцій, які виходять за межі звичайного перебігу бізнесу суб'єкта господарювання, або які видаються САД, в умовах розуміння ним суб'єкта господарювання та

його середовища, а також іншої інформації, отриманої під час аудиту, незвичайними, оцінити, чи не вказує їх економічний зміст (або його відсутність) на те, що такі операції могли бути додані з метою шахрайства під час фінансового звітування або приховування незаконного привласнення активів.

Унесення елемента непередбачуваності у вибір характеру, часу й обсягу аудиторських процедур, які слід виконати, є важливим, оскільки працівники суб'єкта господарювання, яким відомі аудиторські процедури, що зазвичай виконуються у завданнях, можуть мати більше можливості приховати шахрайство під час фінансового звітування. САД може досягти цього, наприклад, через:

- виконання процедур по суті щодо відібраних залишків рахунків і тверджень, які в інших випадках не перевіряються через їх суттєвість або ризик;

- коригування визначеного часу проведення аудиторських процедур порівняно із очікуваним;
- використання різних методів вибірки;
- виконання аудиторських процедур у різних місцях або без попередження.

Незалежно від оцінки аудитором ризиків нехтування контролем управлінським персоналом САД повинен протестувати відповідність проведення, відображених у Головній книзі, та інших коригувань, зроблених при складанні фінансової звітності.

Під час розробки та виконання аудиторських процедур для таких тестів САД повинен:

(i) зробити запити працівникам, залученим до процесу складання фінансової звітності, щодо неналежної або незвичайної діяльності, яка стосується

обробки проведення та інших коригувань;

(ii) відібрати записи та інші коригування, зроблені на кінець звітного періоду;

(iii) розглянути необхідність тестування проведення та інших коригувань протягом періоду.

САД повинен застосовувати професійне судження під час визначення характеру, часу й обсягу тестування проведення та інших коригувань. Проте оскільки шахрайські проведення та інші коригування часто виконуються на кінець звітного періоду, параграф 32 (a) (ii) МСА 240 вимагає, щоб САД відбирав проведення та інші коригування, які було зроблено в той самий час. Крім того, оскільки суттєві викривлення у фінансовій звітності внаслідок шахрайства можуть мати місце протягом усього періоду

та можуть докладатися значні зусилля для приховування способу вчинення шахрайства, параграф 32 (a) (iii) МСА 240 вимагає, щоб САД розглядав, чи є потреба також у тестуванні проведення та інших коригувань протягом періоду.

З метою підвищення ефективності тестування даних бухгалтерського обліку САД повинен розглянути можливість використання комп'ютеризованих методів аудиту (Computer-assisted audit techniques) для проведення тестів, які неможливо виконати вручну.

Перед початком такого тестування САД повинен пересвідчитися у повноті даних бухгалтерського обліку та цілісності даних, отриманих з облікової системи суб'єкта господарювання, наприклад шляхом узгодження оборотів за рахунками оборотно-сальдової відомості (або її аналогом) за період аудиту з даними бухгалтерського обліку.

Партнер із завдання та інші ключові члени команди із завдання повинні обговорити вразливість фінансової

звітності суб'єкта господарювання до суттєвого викривлення та застосування застосовної

концептуальної основи фінансового звітування до фактів і обставин суб'єкта господарювання.

Розгляд аудитором іншої інформації

Окремі САД не приділяли належної уваги відповідальності аудитора щодо іншої інформації, зокрема:

- належній ідентифікації всієї доречної іншої інформації, такої як річна інформація емітента цінних паперів, звіт про управління тощо;
- складанню аудиторської документації, яка б могла продемонструвати ознайомлення САД з іншою інформацією на предмет наявності суттєвої невідповідності між такою інформацією та фінансовою звітністю;
- отриманню від управлінського персоналу письмового запевнення про надання САД остаточного варіанта

іншої інформації до його оприлюднення, в разі якщо така інша інформація буде складена після дати аудиторського звіту;

- включенню до аудиторської документації остаточного варіанта іншої інформації;
- розгляду впливу на іншу інформацію підстав для модифікації думки САД щодо фінансової звітності;
- відповідності змісту розділу «Інша інформація» вимогам МСА, зокрема:
 - наведенню твердження про відповідальність управлінського персоналу за іншу інформацію;
 - зазначенню іншої інформації та того, чи була така інформація

отримана до дати звіту аудитора або очікується після дати аудиторського звіту.

Текст розділу «Інша інформація» деяких аудиторських звітів містив внутрішнє логічне протиріччя, оскільки одночасно зазначалося, що САД не висловлює впевненості щодо іншої інформації, а в подальшому за текстом розділу наводилася думка САД щодо звіту про корпоративне управління, що є частиною іншої інформації.

Рекомендації:

САД повинен:

(а) визначити через обговорення з управлінським персоналом,

який документ (документи) становить (становлять) річний звіт та запланований порядок і час оприлюднення такого документа (документів);

(b) у відповідний спосіб узгодити з управлінським персоналом вчасно та до дати звіту аудитора, якщо це можливо, отримання остаточного варіанта документа (документів), що становлять річний звіт;

(c) якщо деякі або всі документи, визначені у пункті (a), будуть надані тільки після дати звіту аудитора, звернутися до управлінського персоналу щодо надання письмового запевнення стосовно того, що остаточний варіант документа (документів) буде наданий САД, коли він буде доступний і до його оприлюднення суб'єктом господарювання, для того щоб САД міг завершити процедури, передбачені вимогами МСА 720.

САД повинен ознайомитися з іншою інформацією та розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та фінансовою звітністю, а також між іншою інформацією та знаннями САД, отриманими під час аудиту, в контексті отриманих аудиторських доказів і висновків, яких дійшли під час аудиту. Такі докази можуть містити, наприклад: докази порівняння відібраних суми чи інших позицій в іншій інформації з такими самими показниками чи іншими положеннями фінансової звітності, узгодженість показників чи положень іншої інформації з отриманими аудиторськими доказами і висновками, яких дійшли під час аудиту (наприклад, обсяги виробництва, стан корпоративного управління, географічна присутність тощо).

Якщо САД висловлює думку із застереженням або негативну думку, він повинен розглянути і задокументувати вплив питання,

яке призводить до модифікації думки, на іншу інформацію. Якщо такі питання впливають (або можуть впливати) на іншу інформацію, розділ аудиторського висновку «Інша інформація» повинен зазначати вплив підстав для модифікації думки на іншу інформацію.

САД повинен включити до аудиторської документації:

(a) документацію про процедури, виконані згідно з МСА 720;

(b) остаточний варіант іншої інформації, щодо якої САД виконав роботу, яка вимагається згідно з МСА 720.

САД повинен дотримуватися вимог МСА 720 щодо структури і змісту цього розділу, а також послідовності та узгодженості зазначеної в цьому розділі інформації.

Адекватність подання і розкриття інформації у фінансовій звітності

Недоліки в поданні та розкритті інформації у фінансовій звітності згідно МСФЗ та П(С)БО були й залишатимуться в центрі уваги як ОСНАД, так і інших регуляторів. Проте окремі САД не приділяли достатньої уваги виконанню аудиторських процедур щодо забезпечення відповідності подання у фінансовій звітності та повноти розкриття інформації відповідно до застосованої концептуальної основи. Як наслідок Інспекцією встановлено непоодинокі випадки:

- відсутності у фінансовій звітності значного обсягу розкриття інформації, що вимагаються МСФЗ чи П(С)БО, або неналежне розкриття такої інформації;
- неузгодженості окремих показників фінансової звітності;
- внутрішніх протиріч окремих облікових політик, наведених у примітках до фінансової звітності;
- невідповідності окремих

облікових політик вимогам концептуальної основи.

Більшість САД, щодо яких встановлено недоліки в цій сфері, не застосовували доречний інструментарій, який би допомагав їм своєчасно ідентифікувати суттєві пропуски розкриття інформації у фінансовій звітності.

Приклади найбільш поширених суттєвих пропусків та інших недоліків фінансового звітування стосуються:

- інформації про пов'язані сторони, включаючи найменування фактичної контролюючої сторони;
- порядку відображення та розкриття виправлення помилок попередніх звітних періодів;
- незастосування нових стандартів фінансового звітування, які набули чинності з 1 січня 2018 року, таких як МСФЗ 9 та МСФЗ 15, відсутності значного обсягу

розкриття у фінансовій звітності інформації, яка вимагається цими стандартами, неузгодженості окремих облікових політик та іншого розкриття щодо фінансових інструментів;

- управління ризиками, що виникають унаслідок фінансових інструментів;
- оцінок справедливої вартості;
- неподання звіту про власний капітал за попередній рік.

Рекомендації:

САД повинен виконувати аудиторські процедури, щоб оцінити, чи відповідає загальне подання фінансової звітності застосовній концептуальній основі фінансового звітування. При цьому він повинен розглянути, чи подано фінансову звітність у спосіб, який належно відображає:

- класифікацію та опис фінансової інформації та відповідних операцій, подій і обставин, та

- подання, структуру та зміст фінансової звітності.

Оцінювання прийнятності подання, структури та змісту фінансової звітності повинне охоплювати, наприклад, розгляд, чи була вжита належна термінологія відповідно до вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування,

Аудиторська документація

Частим недоліком є недостатність або відсутність документації щодо конкретних етапів аудиту, що підтверджують відповідність вимогам окремих стандартів аудиту. У результаті в багатьох випадках перевірка дотримання САД застосованих МСА обмежена частковою відсутністю аудиторської документації та неможливістю пересвідчитися в діях САД або будь-якого члена команди із завдання.

Рекомендації:

САД повинен скласти аудиторську документацію, достатню для надання можливості

рівня деталізації, узагальнення чи деталізації сум та встановлених основ для розрахунку сум. Для цього САД доцільно розглянути використання підтримуваного в актуальному стані деталізованого контрольного переліку розкриття інформації відповідно до МСФЗ та П(С)БО.

досвідченому аудитору, який не мав попереднього відношення до аудиту:

- (a)** характер, час і обсяг аудиторських процедур, виконаних відповідно до вимог МСА та застосовних законодавчих і нормативних вимог;
- (b)** результати виконаних аудиторських процедур та отримані аудиторські докази;
- (c)** значущі питання, які виникають під час аудиту, висновки, яких дійшли стосовно цих питань, та значні професійні судження,

САД повинен модифікувати думку в аудиторському звіті, в разі якщо САД доходить висновку на основі отриманих аудиторських доказів, що фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення, включаючи наявність суттєвого викривлення фінансової звітності, яке стосується якісного розкриття інформації.

висловлені під час формування цих висновків.

Документуючи характер, час та обсяг виконаних аудиторських процедур, аудитор повинен записати:

- (a)** ідентифікаційні характеристики конкретних статей або питань, що перевіряються;
- (b)** хто виконував аудиторську роботу та дату завершення цієї роботи;
- (c)** хто виконував огляд виконаної аудиторської роботи, дату та обсяг такого огляду.

Виконані процедури у відповідь на оцінені ризики

Через відсутність у деяких завданнях достатньої аудиторської документації більшість САД не мали змоги продемонструвати докази виконання ними процедури по суті результатів їх виконання та отримані аудиторські докази щодо певних суттєвих класів операцій або залишків рахунка, включаючи застосовні відповідні твердження. При цьому найбільш поширеним випадком була відсутність виконання процедур по суті щодо суттєвих статей доходів і витрат.

Аудиторська документація з окремих завдань свідчила, що облікові записи узгоджуються з фінансовими звітами. Проте наочне узгодження того, що інформація у фінансовій звітності відповідає бухгалтерським записам, на підставі яких вона сформована або узгоджується з ними, було відсутнє.

Також були виявлені випадки:

- невиконання САД запланованих тестів у відповідь на оцінені ризики;
- неправильного планування аудиторських тестів, що призводило до того, що такі тести не відповідали ідентифікованим ризикам;
- використання в якості аудиторських доказів, які не були доречними обставинам і не відповідали меті тестування.

У непоодиноких випадках аудиторська документація не включала докази перевірки складання звіту про рух грошових коштів.

Рекомендації:

Незалежно від оцінених ризиків суттєвого викривлення САД повинен розробити й виконати

процедури по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку рахунка та розкриття інформації.

Аудиторська документація САД має наочно показувати, що інформація у фінансовій звітності відповідає бухгалтерським записам, на підставі яких вона сформована або узгоджується з ними, включаючи відповідність або узгодженість розкриття, незалежно від того, було отримано цю інформацію з Головної книги та допоміжних книг чи з інших джерел. Таке узгодження може бути продемонстроване в аудиторській документації шляхом узгодження відповідної статті фінансової звітності, яка перевіряється САД, із відповідними відомостями по конкретних рахунках обліку, оборотно-сальдової відомості, інших реєстрів обліку, щодо залишків рахунків або класів операцій. Таке порівняння повинне включатися САД до аудиторської документації.

САД повинен розробляти та виконувати процедури аудиту, що за певних обставин відповідають меті отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі.

У процесі розробки і виконання аудиторських процедур САД

повинен брати до уваги доречність та надійність інформації, що використовуватиметься як аудиторські докази.

САД повинен виконувати й документувати процедури по суті, пов'язані з процесом завершення

складання фінансової звітності, включаючи складання звіту про рух грошових коштів, які мають включати узгодження чи звіряння інформації у фінансовій звітності з основними бухгалтерськими записами.

Зовнішні підтвердження

Щодо зовнішніх підтверджень найбільш поширеними недоліками були:

- невиключення зовнішніх підтверджень до складу аудиторської документації;
- нездатність продемонструвати виконання альтернативних процедур для кожного випадку відсутності відповіді на зовнішні підтвердження дебіторської та кредиторської заборгованості;
- відсутність звіряння даних бухгалтерського обліку з отриманими зовнішніми підтвердженнями;

- відсутність документування виконання додаткових аудиторських процедур у разі отримання зовнішнього підтвердження на проміжну дату;
- відсутність дослідження неузгодженості між зовнішніми підтвердженнями і даними бухгалтерського обліку;
- відсутність належної уваги до використання зовнішніх підтверджень взаємовідносин із банківськими установами або неохоплення такими зовнішніми підтвердженнями позабалансових зобов'язань.

Рекомендації:

Для виконання вимог МСА САД рекомендується:

- долучати отримані аудиторські докази у вигляді зовнішніх підтверджень до аудиторської документації;
- досліджувати неузгодженості, для того щоб визначити, указують вони чи не вказують на наявність викривлень;
- для кожного випадку відсутності відповіді на звернення щодо зовнішнього підтвердження виконати альтернативні

аудиторські процедури для отримання доречних та надійних аудиторських доказів;

- у випадку отримання зовнішнього підтвердження на проміжну дату виконувати подальші аудиторські процедури на

підтвердження стану розрахунків на звітну дату;

- оскільки залишкам на рахунках у банках властивий високий ризик суттєвого викривлення, отримувати прямі зовнішні підтвердження від банків;

- до складу запиту на зовнішнє банківське підтвердження включати зазначення банком відомостей щодо можливих позабалансових зобов'язань.

Аналітичні процедури

В окремих перевірених завданнях аудиторська документація не включала докази того, що в процесі планування для визначення ризиків суттєвого викривлення САД були застосовані в достатній мірі аналітичні процедури, включаючи визначення того, чи свідчать незвичайні або неочікувані взаємозв'язки про ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. У багатьох випадках аналітичні процедури виконувалися формально й обмежувалися обчисленням окремих фінансових показників без розгляду впливу їх значень на ризики суттєвого викривлення

фінансової звітності. Окрім цього, існували випадки непроведення аналітичних процедур наприкінці аудиту.

Більшість перевірених САД не використовували аналітичні процедури по суті. У тих випадках, коли для отримання прийнятних аудиторських доказів використовуються аналітичні процедури по суті, найбільш поширеними недоліками були:

- логічні або арифметичні помилки побудови САД попередніх розрахунків (очікувань) відображених у фінансовій звітності сум і коефіцієнтів;

- відсутність належної оцінки надійності даних, на які спирався САД під час попереднього розрахунку відображених сум або коефіцієнтів;
- невизначення САД обсягу будь-якої розбіжності відображених сум з очікуваними значеннями, яка є прийнятною і не потребує подальшого розгляду або встановлення такого обсягу розбіжностей на неприйнятно високому рівні в порівнянні з рівнем довіри, який САД отримав у результаті виконання таких аналітичних процедур по суті;

- надмірний рівень агрегації або дезагрегації даних при виконанні аналітичних процедур;
- дослідження відхилень, які перевищують установлені прийнятні різниці між очікуваннями і фактичними показниками фінансової звітності за деякими статтями або окремими показниками фінансової звітності;
- покладання на занадто узагальнені або циклічні пояснення управлінського персоналу щодо різниць між очікуваннями САД і фактичними показниками.

Рекомендації:

Процедури оцінки ризиків мають включати аналітичні процедури. Аналітичні процедури, виконані як процедури оцінки ризиків, можуть ідентифікувати ті аспекти діяльності суб'єкта господарювання, про які САД не знав, і можуть допомогти

при оцінці ризиків суттєвого викривлення у створенні основи для розробки і впровадження дій у відповідь на такі оцінені ризики. Зокрема, аналітичні процедури допомагають ідентифікувати існування незвичайних операцій або подій та сум, коефіцієнтів і тенденцій, які можуть потребувати аудиторської перевірки та вплинути на характер, час та обсяг аудиторських процедур.

Підхід до виконання попередніх аналітичних процедур на етапі планування аудиту окрім порівняння показників поточного й попереднього періоду може включати побудову аудитором очікувань щодо показників фінансової звітності, пояснення суттєвих відхилень між очікуваними та фактичними показниками та підтвердження цих пояснень.

САД має розробляти та виконувати аналітичні процедури наприкінці аудиту, які допоможуть йому при формулюванні загального висновку

про те, чи відповідає фінансова звітність розумінню аудитором суб'єкта господарювання.

Під час розробки та виконання аналітичних процедур по суті САД повинен:

- (a)** визначити придатність конкретних аналітичних процедур по суті для таких тверджень із урахуванням оцінених ризиків суттєвого викривлення, а також тестів деталей, якщо такі є, для цих тверджень;
- (b)** оцінити надійність даних, на які спирається аудитор під час попереднього розрахунку відображених сум або коефіцієнтів, беручи до уваги джерело, порівнянність, характер і відповідність доступної інформації, та заходи внутрішнього контролю за підготовкою фінансової звітності;
- (c)** здійснити попередні розрахунки відображених сум і коефіцієнтів

та оцінити те, чи є вони досить точними для ідентифікації викривлення, яке окремо або разом з іншими викривленнями може призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності;

(d) визначити обсяг будь-якої розбіжності відображених сум з очікуваними значеннями,

Тестування заходів контролю

Деякі САД оцінювали ризик внутрішнього контролю щодо певних бізнес-циклів, статей фінансової звітності або тверджень на рівні, іншому ніж високий (наприклад, низький або середній) без проведення ними тестування відповідних заходів контролю ані в поточному, ані в попередніх періодах. В інших випадках тестування заходів контролю обмежувалося запитами із заповненням опитувальників із відповідями «Так» або «Ні» на контрольні запитання стосовно

яка є прийнятною і не потребує подальшого розгляду.

Якщо аналітичні процедури, виконані відповідно до вимог МСА 520, установлять відхилення або взаємозв'язки, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних

загальних особливостей документообігу, наявності та узгодженості даних «аналітичного» та «синтетичного» обліку за окремими ділянками обліку та в окремих випадках структурою заходів контролю. До найбільш поширених недоліків також відносяться:

- використання САД виключно тестів контролю без виконання процедур по суті;
- покладання на заходи контролю, що не охоплювали всі

величин, САД має дослідити такі розбіжності через:

- (a)** звертання із запитом до управлінського персоналу та отримання відповідних аудиторських доказів щодо відповідей управлінського персоналу;
- (b)** виконання інших аудиторських процедур, які будуть потрібними за таких обставин.

твердження, із застосуванням результатів їх тестування на всі твердження в цілому;

- тестування заходів контролю протягом проміжного періоду без подальшого розгляду САД періоду, який настає за проміжним;
- ігнорування встановлених відхилень від заходів контролю та оцінки викривлень, виявлених за допомогою процедур по суті, при оцінюванні ефективності заходів контролю.

Рекомендації:

САД повинен розробляти та виконувати тести заходів контролю для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо ефективності функціонування доречних заходів контролю, якщо:

(a) оцінка САД ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень охоплює очікування того, що заходи контролю функціонують ефективно (тобто САД планує довіряти ефективності функціонування заходів контролю під час визначення характеру, часу й обсягу процедур по суті), або

(b) тільки процедури по суті не можуть надати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі на рівні тверджень. Під час розробки та виконання тестів заходів контролю САД повинен отримати тим більш переконливі аудиторські докази, чим більше він покладається на ефективність заходів контролю.

Запити самі по собі є недостатніми для тестування ефективності функціонування заходів контролю. Під час розробки та виконання тестів заходів контролю САД повинен:

(a) виконати інші аудиторські процедури у поєднанні із запитом, щоб отримати аудиторські докази щодо ефективності функціонування заходів контролю, включаючи:

(i) як застосовувалися заходи контролю у доречні періоди часу протягом періоду, що перевіряється;

(ii) послідовність їх застосування;

(iii) хто або за допомогою яких способів їх застосовував;

(b) визначити, чи залежать заходи контролю, що підлягають тестуванню, від інших заходів контролю (непрямі заходи контролю) і, якщо це так, чи потрібно отримати аудиторські

докази, які підтверджують ефективність функціонування таких непрямих заходів контролю.

Крім рівня покладання на заходи контролю, питання, які розглядає аудитор під час визначення обсягу тестів заходів контролю, охоплюють:

- періодичність виконання заходу контролю суб'єктом господарювання протягом періоду;
- тривалість часу протягом періоду, за який проводиться аудит, коли аудитор покладається на ефективність функціонування заходу контролю;
- очікувана величина відхилення від заходу контролю;
- доречність та надійність аудиторських доказів, які слід отримати стосовно ефективності функціонування заходу контролю на рівні тверджень;
- обсяг отримання аудиторських доказів у результаті тестів інших

заходів контролю, пов'язаних із твердженням.

Якщо САД отримує аудиторські докази щодо ефективності функціонування заходів контролю протягом проміжного періоду, він повинен:

(a) отримати аудиторські докази щодо значних змін заходів контролю, що відбулися у період, який настає за проміжним періодом;

(b) визначити, які додаткові аудиторські докази необхідно отримати за період, що залишається.

Під час оцінювання ефективності функціонування доречних

заходів контролю САД повинен оцінити, чи свідчать викривлення, виявлені за допомогою процедур по суті, що заходи контролю не функціонують ефективно. Проте відсутність викривлень, виявлених процедурами по суті, не надає аудиторських доказів, що заходи контролю, пов'язані з твердженням, яке перевіряється, функціонують ефективно.

Якщо виявлено відхилення від заходів контролю, яким САД планує довіряти, аудитор повинен робити конкретні запити для того, щоб зрозуміти ці питання та їх потенційні наслідки, а також визначити:

(a) чи надають виконані тести заходів контролю прийнятну основу для довіри до таких заходів контролю;

(b) чи необхідні додаткові тести заходів контролю;

(c) чи потрібно розглянути потенційні ризики викривлення, застосовуючи процедури по суті.

Незалежно від оцінених ризиків суттєвого викривлення аудитор повинен розробити й виконати процедури по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку рахунка та розкриття інформації.

Недоліки аудиторських звітів

До поширених недоліків аудиторських звітів можна віднести:

- неналежний опис модифікації аудиторської думки;
- модифікація думки через обмеження в обсязі без мож-

ливості САД продемонструвати неспроможність виконання альтернативних процедур;

- відсутність модифікації думки щодо фінансової звітності поточного року у випадку

наявності модифікованої думки за попередній рік і питання, яке призвело до модифікації такої думки, не було вирішене;

- невідповідність думки висновкам, наведеним в аудиторській документації САД;

- включення до розділу «Пояснювальний параграф» питань, які свідчать про викривлення фінансової звітності або неможливість САД отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі;
- невиключення до аудиторського звіту підтвердження того, що фінансова звітність відповідає вимогам законодавства;
- ненаведення в аудиторському звіті відомостей про те, що фінансова звітність за попередній період не підлягала аудиту;
- неналежне визначення та опис ключових питань аудиту в аудиторському звіті, наведення відомостей про те, як ключове питання аудиту розглядалося під час виконання завдань, які не підтверджувалися складеною САД аудиторською документацією;
- відсутність в аудиторському звіті ключових питань аудиту без включення до аудиторської

документації пояснення причин визначення САД такої відсутності;

- датування аудиторського звіту до затвердження фінансової звітності;
- відсутність в аудиторському звіті за результатами аудиту фінансової звітності підприємства, що становить суспільний інтерес, відомостей про інші надані такому підприємству послуги, крім послуг з обов'язкового аудиту, що не були розкриті у звіті про управління або у фінансовій звітності.

Рекомендації:

САД повинен модифікувати думку в аудиторському звіті, у разі якщо він:

- доходить висновку на основі отриманих аудиторських доказів, що фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення, включаючи наявність суттєвого викривлення фінансової звітності, яке стосується якісного розкриття інформації;

- не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, щоб дійти висновку, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень.

При цьому неможливість виконати конкретну процедуру не являє собою обмеження обсягу аудиту, якщо САД спроможний отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі через виконання альтернативних процедур.

У разі наявності суттєвого викривлення фінансової звітності, яке стосується конкретних сум у фінансовій звітності (включаючи розкриття кількісної інформації), САД повинен включити до розділу «Основа для думки» опис і кількісне визначення фінансового впливу викривлення, за винятком випадків, якщо це не є можливим на практиці. Якщо кількісне визначення фінансового впливу не є можливим на практиці, САД повинен зазначити

це в цьому розділі. У разі наявності суттєвого викривлення фінансової звітності, яке стосується розкриття якісної інформації, САД повинен включити до розділу «Основа для думки» пояснення того, в який спосіб викривлено розкриття інформації.

У разі наявності суттєвого викривлення фінансової звітності, яке стосується відсутності розкриття інформації, яку слід розкривати, САД повинен:

(a) обговорити факт відсутності розкриття інформації з тими, кого наділено найвищими повноваженнями;

(b) описати у розділі «Основа для думки» характер пропущеної інформації та

(c) включити розкриття пропущеної інформації, якщо це є можливим на практиці та якщо САД отримав

прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо пропущеної інформації, якщо це не заборонено законодавством.

Якщо модифікація думки спричинена неможливістю отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, аудитор повинен включити до розділу «Основа для думки» опис причин такої неможливості.

У разі якщо раніше оприлюднений звіт аудитора за попередній період містив думку із застереженням, відмову від висловлення думки або негативну думку і питання, що призвело до модифікації, не вирішено, САД повинен модифікувати думку щодо фінансової звітності за звітний період. У параграфі звіту САД, у якому йдеться про основу для модифікації, аудитор повинен або:

(a) зробити посилання як на показники поточного періоду, так і на відповідні показники при описі питання, що призвело до внесення модифікацій, якщо вплив або можливий вплив цього питання на показники поточного періоду є суттєвим; або

(b) в інших випадках надати пояснення, що аудиторська думка була модифікована у зв'язку із впливом або можливим впливом невирішеного питання на порівнянність показників поточного періоду та відповідних показників.

В аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту, серед іншого, САД наводить чітко висловлену думку аудитора про те, чи розкриває фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах достовірно та об'єктивно фінансову інформацію згідно з МСФЗ або П(С)БО та відповідає вимогам законодавства.

У разі якщо фінансова звітність за попередній період не підлягала аудиту, САД повинен зазначати у параграфі «Інші питання» у звіті аудитора, що відповідні показники не підлягали аудиту.

Опис кожного з ключових питань аудиту в розділі «Ключові питання аудиту» аудиторського звіту повинен містити посилання на відповідне розкриття, якщо таке є, у фінансовій звітності та пояснювати:

(а) чому це питання вважалося одним із значущих для аудиту та як наслідок було визначено як одне з ключових питань аудиту;

(б) як це питання вирішувалося під час аудиту. Якщо залежно від фактів та обставин суб'єкта господарювання і завдання з аудиту, САД визначає, що не існує ключових питань аудиту, інформацію про які слід повідомити, або що єдиними

ключовими питаннями аудиту є питання, які призводять до модифікованої думки, САД повинен включити твердження про це окремим розділом аудиторського звіту під заголовком «Ключові питання аудиту».

САД повинен включити в аудиторську документацію:

(а) питання, що вимагали від нього значної уваги, які було визначено відповідно до параграфа 9, та пояснення причин щодо визначення ним, чи є або ні кожне із цих питань ключовим питанням аудиту відповідно до параграфа 10 МСА 701;

(б) там, де це застосовно, пояснення причин щодо визначення ним відсутності ключових питань аудиту, інформація щодо яких повідомлялася б у звіті аудитора.

Звіт САД повинен бути датований не раніше від дати, на яку САД отримав

прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, на основі яких буде ґрунтуватися думка САД щодо фінансової звітності, включаючи докази того, що:

(а) було складено всі звіти та розкриття інформації, що входять до складу фінансової звітності;

(б) ті, кого наділено визначеними повноваженнями, підтвердили, що вони несуть відповідальність за цю фінансову звітність.

В аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту підприємства, що становить суспільний інтерес, додатково має наводитися інформація про інші надані аудитором або САД юридичній особі або контрольованим нею суб'єктам господарювання послуги, крім послуг з обов'язкового аудиту, що не розкриті у звіті про управління або у фінансовій звітності.

Інші недоліки

До інших виявлених Інспекцією недоліків належать:

- відсутність або формальний підхід до складання плану і стратегії аудиту;
- відсутність оцінки компетентності, можливостей та об'єктивності експерта управлінського персоналу, розуміння роботи цього експерта, оцінки відповідності використання робота експерта як аудиторських доказів для відповідного твердження;
- незалучення експерта за відсутності в команди достатніх знань та навичок для отримання аудиторських доказів щодо оцінок за справедливою вартістю, актуарних розрахунків, складних юридичних або податкових питань;
- відсутність або достатність документування аудиторських процедур та аудиторських доказів

щодо залишків за рахунками на початок періоду;

- відсутність оцінки САД впливу питань, які призвели до модифікації думки попереднього аудитора, під час оцінки ризиків суттєвого викривлення у фінансовій звітності за поточний період;
- невиконання або недоліки виконання аудиторських процедур участі в інвентаризації запасів та інспектування фізичної наявності основних засобів;
- недоліки виконання аудиторських процедур та документування їх результатів щодо обґрунтованості облікових оцінок та доречності застосованих облікових політик;
- повнота та своєчасність комунікацій із тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
- відсутність належного документування аудиторської

вибірки та методологічні недоліки у підходах до її організації, включаючи визначення обсягу вибірки, надмірне використання методу відбору елементів вибірки навмання;

- повнота виконаних аудиторських процедур, якість аудиторських доказів та їх документування, включаючи надмірне покладання на письмові запевнення управлінського персоналу, щодо:
 - судових справ і претензій;
 - подій після звітної дати;
 - пов'язаних сторін;
 - безперервності діяльності;
- недотримання вимог до узгодження умов завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, відсутність аудиторської документації щодо таких завдань.

РЕЗУЛЬТАТИ ВІДСТЕЖЕННЯ РАНІШЕ НАДАНИХ РЕКОМЕНДАЦІЙ

Відстеження виконання наданих САД за результатами перевірки з контролю якості аудиторських послуг обов'язкових до виконання рекомендацій та результатів

їх упровадження здійснюється протягом установленого Інспекцією строку, але не більше 12 місяців із дати завершення перевірки. Оскільки перевірки були розпочаті

тільки у IV кварталі 2019 року, надані раніше рекомендації були відсутні, а отже, відстеження не здійснювалося.

НАКЛАДЕНІ СТЯГНЕННЯ

У 2019 році Радою нагляду ОСНАД на САД стягнення не накладалися, за винятком стягнення до ТОВ «Аудиторська фірма «Аудит-96»

у вигляді зупинення права на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять

суспільний інтерес, строком на три місяці через систематичну несплату внесків на користь ОСНАД, передбачених Законом.

ОСНОВНІ ПОКАЗНИКИ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ

Кошторис ОСНАД на 2019 рік було затверджено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 10 квітня 2019 року № 231-р.

Надходження до ОСНАД у 2019 році, в основному, склалися з фіксованих внесків із кожного аудиторського звіту, підготовленого САД за результатами надання

аудиторських послуг з обов'язкового аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес, внесків у відсотках суми винагороди (без урахування податку на додану вартість) за договором із надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес, відсотками за

залишками на рахунках у банках, а видатки – з витрат на оплату праці працівникам Інспекції, оренду та обслуговування офісу, відрядження працівників, пов'язаних із виконанням ними посадових обов'язків. У табл. 3 та табл. 4 наведено узагальнені відомості про зведені показники виконання кошторису на 2019 рік.

Таблиця 3. Узагальнені відомості про зведені показники виконання кошторису, тис. грн

ЗВЕДЕНІ ВІДОМОСТІ	ФАКТ	ПЛАН	РІЗНИЦЯ	% ВИКОНАННЯ
Надходження	15 736	17 911	-2 175	88 %
Витрачання	5 338	17 911	-12 573	30 %
Різниця між надходженнями і витрачанням	10 397	0	10 397	

Плановий показник надходжень було розраховано виходячи з очікування надходжень від фіксованих внесків від 1 250 аудиторських звітів за результатами аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес. Проте фактичний показник у 2019 році склав 890 аудиторських звітів. Водночас середня розрахункова вартість 1 замовлення з аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, склала 410 тис. грн замість 143 тис. грн, як було закладено при плануванні кошторису. Інші надходження представлені відсотками на залишки грошових коштів у банках, склали більше, ніж очікувано за рахунок ефективного використання надлишкової ліквідності.

Таблиця 4. Показники виконання кошторису в частині надходжень, тис. грн

НАДХОДЖЕННЯ	ФАКТ	ПЛАН	РІЗНИЦЯ	% ВИКОНАННЯ
Фіксований внесок	11 219	15 649	-4 430	72 %
Внесок у відсотках	3 677	1 792	1 885	205 %
Інші	840	470	370	179 %
Разом надходження	15 736	17 911	-2 175	88 %

На рис. 7 наведено відомості фактично отриманих внесків.

При цьому слід відзначити нерівномірне упродовж року надходження коштів до ОСНАД. Максимальні суми надходжень від САД надходили упродовж травня-червня року, що зумовлено наданнями САД послуг з обов'язкового аудиту до 30 квітня відповідно до вимог чинного законодавства. Указані обставини потребують раціонального використання коштів ОСНАД упродовж року для безперебійного виконання ОСНАД своїх функцій, зокрема їх розміщення на депозитних рахунках у банківських установах.

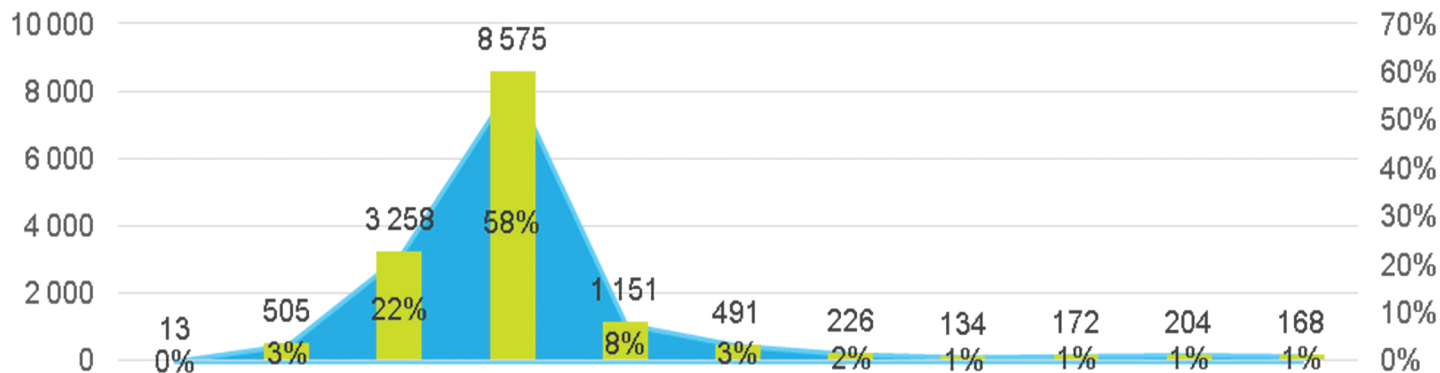


Рис. 7. Внески за місяцями 2019 р., тис. грн

Невиконання кошторису в частині витрачання головним чином обумовлене обставинами, що пов'язані із започаткуванням діяльності ОСНАД, а саме: із виконанням функцій, лише з квітня 2019 року. У зв'язку із цим укомплектування штату здійснювалось упродовж 2019 року, унаслідок чого середня кількість працівників у 2019 році склала лише 4 особи. Витрати на оренду офісного приміщення ОСНАД почав нести лише з липня 2019 року. Зазначені фактори призвели до невиконання статей витрат з оплати праці та комунально-господарських, канцелярських витрат та інших витрат, у тому

числі витрат на оренду офісного приміщення.

Економія витрат на відрядження зумовлена пізнім затвердженням нормативно-правових актів та методичних матеріалів, що регулюють проведення перевірок із контролю якості аудиторських послуг, які передбачають наявність відряджень, та, відповідно, початком проведення таких перевірок лише у жовтні 2019 року.

Також ОСНАД не здійснювалися витрати на переклад МСА та методологічного забезпечення у зв'язку з відсутністю упродовж 2019 року договірних відносин між Міністерством фінансів України

та Міжнародною федерацією бухгалтерів щодо оприлюднення МСА, наявність яких є підставою для здійснення такого перекладу.

Положення про Комісію з атестації, яке визначає порядок її діяльності, було затверджено лише в січні 2020 року, що зумовило відсутність витрат на матеріально-технічне та методичне забезпечення діяльності цієї комісії у 2019 році.

Крім цього, упродовж 2019 року ОСНАД притримувався політики, направленої на економію витрат, що в цілому не вплинуло на ефективність виконання функцій ОСНАД.

Таблиця 5. Основні показники виконання кошторису в частині витрачання, тис. грн

ВИТРАЧАННЯ	ФАКТ	ПЛАН	РІЗНИЦЯ	% ВИКОНАННЯ
Оплата праці	4 095	13 808	-9 713	30 %
Комунально-господарські, канцелярські витрати та інші витрати	556	1 533	-976	36 %
Витрати на придбання обладнання та меблів, оргтехніки, мережевого комп'ютерного обладнання та ліцензійного програмного забезпечення	456	1 070	-614	43 %
Витрати на створення вебсайту	-	210	-210	0 %
Витрати на здійснення перекладу МСА та методологічного забезпечення	-	270	-270	0 %
Витрати на відрядження	101	300	-199	34 %
Витрати на проведення заходів	30	170	-140	18 %
Витрати на матеріально-технічне та методичне забезпечення діяльності комісії з атестації	-	150	-150	0 %
Повернення поворотної фінансової допомоги	100	400	-300	25 %
Разом витрачання	5 338	17 911	-12 573	30 %

РЕСУРСИ, ЗАЛУЧЕНІ ДЛЯ ВИКОНАННЯ ФУНКЦІЙ

У 2019 році перевірки з контролю якості аудиторських послуг, супровід процесу дисциплінарного

провадження, а також тематичні дослідження ринку аудиторських послуг здійснювалися відділом

контролю якості у складі 4 інспекторів. Зовнішні експерти до перевірок не залучалися.

МІЖНАРОДНЕ СПІВРОБІТНИЦТВО

З метою постійного обміну досвідом та запровадження кращих практик у національній сфері аудиту здійснено заходи щодо набуття ОСНАД членства у Міжнародному форумі незалежних регуляторів аудиторської діяльності (далі – IFIAR).

IFIAR, заснований у 2006 році, включає незалежних регуляторів аудиту з 55 країн, що представляють Європу, Африку, Північну Америку, Південну Америку, Азію та Океанію. Місія IFIAR полягає в забезпеченні суспільних інтересів шляхом посилення нагляду за

аудитом у всьому світі. IFIAR забезпечує ведення діалогу та обміну інформацією щодо питань якості аудиту та регуляторних практик у всьому світі та сприяє співпраці в регуляторній діяльності. Офіційними організаціями спостерігачів IFIAR є Базельський комітет із банківського нагляду, Європейська Комісія, Комісія з фінансової стабільності, Міжнародна асоціація страхових наглядачів, Міжнародна організація комісій із цінних паперів, Рада з нагляду за суспільними інтересами та Світовий банк.

За результатами проведеної роботи у грудні 2019 року ОСНАД набув членства у IFIAR.

З метою налагодження контактів, вивчення кращих міжнародних практик із контролю якості наданих аудиторських послуг та підтримки плідної співпраці співробітниками Інспекції здійснено робочу поїздку до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю Грузії та укладено Меморандум про співпрацю ОСНАД зі Службою з регулювання бухгалтерського обліку, звітності та аудиторського нагляду Грузії (SARAS).

НАГЛЯД ЗА ДЕЛЕГОВАНИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

Радою нагляду затверджено кошторис АПУ на 2019 рік у частині делегованих повноважень, а також погоджено щорічний план-графік проведення перевірок із контролю якості на 2019 рік. Також погоджено форму щорічної звітності САД, розробленої АПУ.

Здійснюється постійний моніторинг рішень, прийнятих АПУ, в межах виконання нею делегованих повноважень.

Також Радою нагляду з метою усунення виявлених порушень у діяльності АПУ при виконанні

нею делегованих повноважень надавались АПУ відповідні рекомендації.

Члени Ради нагляду беруть участь у роботі органів АПУ в межах нагляду за виконанням делегованих повноважень.

ІНФОРМАЦІЙНО - КОМУНІКАЦІЙНІ ЗАХОДИ

З метою висвітлення діяльності ОСНАД розроблено та започатковано роботу вебсайту ОСНАД.

Для підвищення іміджу ОСНАД організував та виступив співорганізатором професійних заходів, зокрема таких як:

- конференція «Реформа корпоративного управління. Роль та функції аудиторського комітету»;

- практикум «Практичні питання проведення перевірок із контролю якості аудиторських послуг»;
- заходи, присвячені Дню бухгалтера та аудитора;
- круглий стіл «Роль професійних організацій аудиторів і бухгалтерів у новій системі атестації аудиторів»;
- міжнародна конференція «Запровадження складання

та подання небанківськими фінансовими установами звітності за таксономією XBRL»;

- міжнародна конференція «Актуальні питання розвитку аудиту: сучасний підхід до контролю якості»;
- конференція «Професійне управління активами: нові горизонти».

Крім того, започатковано діяльність Комітету з питань кращих практик організації системи контролю якості аудиторських послуг, дорадчого органу при ОСНАД із питань удосконалення політик і процедур та впровадження кращих практик внутрішньої організації САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової

звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес. Проведено три засідання Комітету, на яких, зокрема, були розглянуті питання обговорення проєктів документів, спрямованих на організацію процесу атестації аудиторів, проєкти типових форм документів, пов'язаних із проведенням перевірок із контролю якості аудиторських

послуг, проєкт Рекомендацій щодо проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг, питання засвідчення аудитором аудиторського звіту для підтвердження достовірності фінансової звітності, поданої в уніфікованому електронному форматі XBRL тощо.