

ЗВІТ ПРО ДІЯЛЬНІСТЬ ОРГАНУ СУСПІЛЬНОГО НАГЛЯДУ ЗА АУДИТОРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ЗА 2020 РІК

ЗМІСТ

Система нагляду за аудиторською діяльністю в Україні	2	Накладені стягнення	60
Діяльність Ради нагляду	4	Основні показники виконання кошторису	64
COVID-19	6	Ресурси, залучені для виконання функцій	69
Контроль якості аудиторських послуг	8	Міжнародне співробітництво	71
Загальна інформація про проведені перевірки та їх результати	8	Нагляд за делегованими повноваженнями	71
Недоліки системи контролю якості	14	Інформаційно-комунікаційні заходи	72
Недоліки дотримання окремих вимог Закону	29	Розгляд звернень народних депутатів України, громадян, установ і організацій з питань, пов'язаних з діяльністю ОСНАД	73
Недоліки виконання завдань	36	Діяльність із забезпечення атестації аудиторів	74
Результати відстеження раніше наданих рекомендацій	60		

СИСТЕМА НАГЛЯДУ ЗА АУДИТОРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ В УКРАЇНІ

В Україні з 2018 року аудиторська діяльність та її регулювання здійснюється відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (далі — Закон), яким впроваджено європейську модель суспільного нагляду за аудиторською діяльністю відповідно 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».

Провідна роль у новій моделі 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 ухвалення ефективних рішень.

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

- реєстрацією аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (далі — САД);
- впровадженні 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:

- реєстрація аудиторів та САД;
- контроль за безперервним

навчанням аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;

- контроль якості аудиторських послуг САД, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- 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 в 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 ухвалення 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 ухвалення рішення про порушення дисциплінарної справи та ухвалення рішень про застосування стягнень.

Роль Інспекції в 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

Протягом 2020 року відбулося 11 засідань Ради нагляду.

У процесі нормотворчої діяльності Радою нагляду за поданням Інспекції опрацьовано та схвалено, зокрема:

- проєкти постанов Кабінету Міністрів України щодо зменшення розміру внеску, що сплачується суб'єктами аудиторської діяльності на користь Органу суспільного нагляду

- за аудиторською діяльністю;
- проєкти актів, що пов'язані з атестацією аудиторів;
- проєкт змін до Порядку проведення перевірок з

контролю якості аудиторських послуг щодо запровадження порядку проведення дистанційної перевірки з контролю якості аудиторських послуг;

- Концепцію інформаційно-аналітичної системи Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю;
- Порядок та форму подання інформації про надання САД послуг підприємствам, що становлять суспільний інтерес;
- Програму підтримки талановитої молоді при атестації аудиторів на 2021 рік;
- Порядок використання коштів на фінансування заходів за Програмою підтримки талановитої молоді при атестації аудиторів;
- зміни до Рекомендацій щодо проведення перевірок з

контролю якості аудиторських послуг;

- Політику щодо запобігання корупції у діяльності Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю;
- Концепцію системи моніторингу ринку аудиторських послуг;
- Підходи до ефективної комунікації Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та Державної податкової служби України з реалізації положень Податкового кодексу України;
- проєкт кошторису Державної установи «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю» на 2021 рік;
- Положення про проведення атестації працівників Інспекції із забезпечення якості Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю;
- Порядок проведення

оцінювання ефективності виконання посадових обов'язків працівниками Інспекції із забезпечення якості Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю;

- кошторис АПУ на 2020 рік в частині делегованих повноважень,
- Звіт про діяльність Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю за 2019 рік;
- Звіт про загальні результати системи забезпечення якості за 2019 рік;
- Програму діяльності Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю на 2021 рік;
- План-графік проведення АПУ перевірок з контролю якості на 2021 рік;
- зміни до Плану-графіку проведення АПУ перевірок з контролю якості на 2020 рік.

Рисунок 1. Питання розглянуті Радою нагляду

Крім цього, члени Ради нагляду постійно брали участь у засіданнях Ради АПУ (10 очних засідань), а також брали участь у дистанційних засіданнях Ради АПУ з обговорення окремих питань.

COVID-19

Світова пандемія коронавірусної хвороби (COVID-19) та запровадження Кабінетом Міністрів України карантинних та обмежувальних заходів,

спрямованих на протидію її подальшого поширення в Україні, значною мірою вплинули як на діяльність САД, так і на виконання ОСНАД своїх функцій.

Рішенням Ради нагляду схвалено проєкт постанови Кабінету Міністрів України «Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України «Про розмір внеску, що

сплачується суб'єктами аудиторської діяльності на користь Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю», яким було передбачено зменшення у 2020 році розміру внеску, який сплачується САД на користь ОСНАД, з 1% до 0,5% та можливість зарахування надмірно сплачених сум внесків у рахунок майбутніх платежів.

Також Радою нагляду було запропоновано АПУ при перегляді кошторису на 2020 рік та затвердженні кошторису на 2021 рік розглянути можливість використання надходжень від виконання делегованих повноважень на фінансування поточної діяльності АПУ у разі звільнення аудиторських фірм від сплати членських внесків до АПУ та зменшення розміру членських внесків від аудиторів.

За дорученням Ради нагляду Інспекцією було вирішено

питання непроведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг за місцемзнаходження САД до 01 серпня 2020 року та перегляду Плану-графіку перевірок з контролю якості з метою оптимізації кількості САД, які підлягають перевірці з контролю якості аудиторських послуг у 2020 році.

З метою проведення засідань Ради нагляду та Комісії з атестації у режимі відеоконференції з використанням інформаційно-комунікаційних технологій, зокрема можливості розгляду Радою нагляду дисциплінарних проваджень стосовно САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, Радою нагляду затверджено зміни до Положення про Раду нагляду за аудиторською діяльністю та

запропоновано відповідні зміни до Положення про Комісію з атестації.

У зв'язку з продовженням дії обмежувальних заходів, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 22 липня 2020 року № 641 «Про встановлення карантину та запровадження посилених протиепідемічних заходів на території із значним поширенням гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2» (із змінами), та з метою підтримки САД у 2021 році Радою нагляду було схвалено проєкт постанови Кабінету Міністрів України «Про внесення зміни до постанови Кабінету Міністрів України від 10 квітня 2019 р. № 313», залишивши розмір внеску у 2021 році, який сплачується САД на користь ОСНАД, на рівні 2020 року.

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

ЗАГАЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ ПРО ПРОВЕДЕНІ ПЕРЕВІРКИ ТА ЇХ РЕЗУЛЬТАТИ

Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, проводиться Інспекцією та передбачає тестування внутрішніх процедур, здійснення перевірки робочих документів, аудиторських звітів та інших звітів, договорів про надання аудиторських послуг, внутрішніх розпорядчих актів суб'єкта аудиторської діяльності, якими визначаються політика та процедури, які мають застосовуватися при наданні аудиторських послуг.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємства, що становлять

суспільний інтерес, — це підприємства — емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ і недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які належать до великих підприємств.

Перевірки з контролю якості аудиторських послуг проводяться відділом з контролю Інспекції згідно з планом-графіком перевірок відповідно до Закону, Порядку проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг, затвердженого наказом

Міністерства фінансів України від 29 серпня 2019 року № 362 (далі — Порядок), та Рекомендацій щодо проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг, затверджених рішенням Ради нагляду від 30 серпня 2019 року № 5/7/13 (зі змінами) (далі — Рекомендації).

Планом-графіком проведення перевірок з контролю якості на 2020 рік, затвердженим наказом Державної установи «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю» від 06 грудня 2019 року № 21-кя (зі змінами), передбачалось проведення перевірок 29 САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

На виконання зазначеного плану-графіку Інспекція здійснила перевірки 24 САД, за результатами яких 19 САД визнані такими, що пройшли перевірку з контролю якості, зокрема 17 з обов'язковими до виконання рекомендаціями; 1 САД втратив право проведення

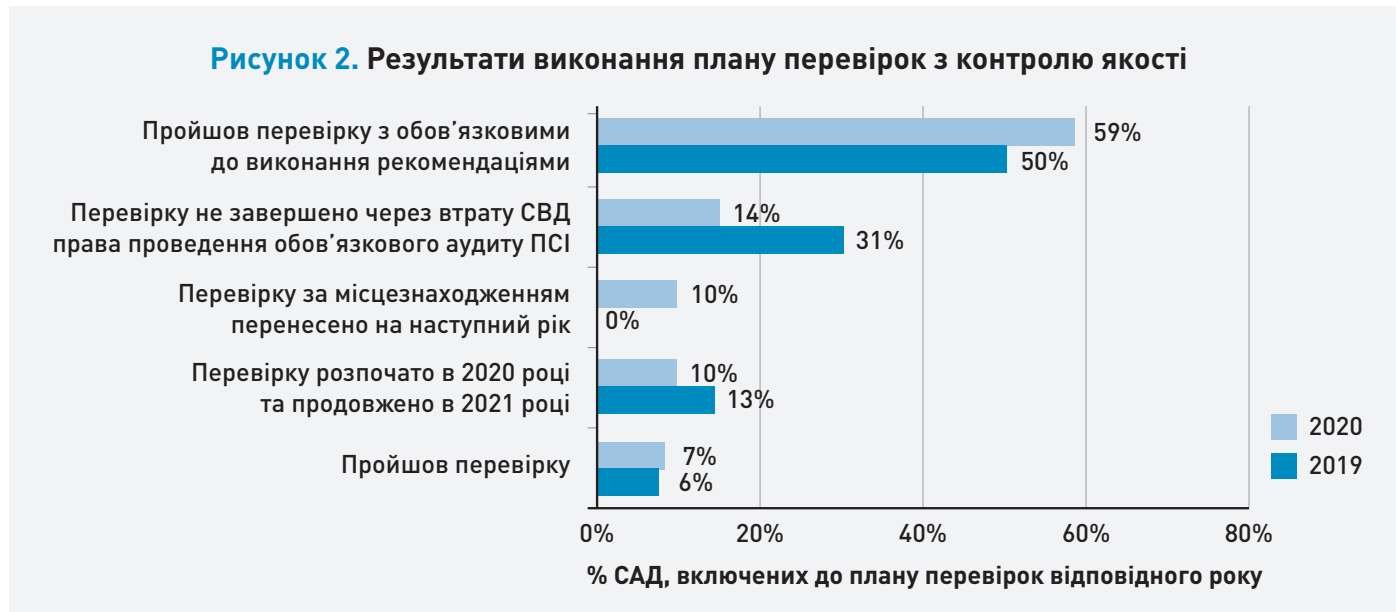
обов'язкового аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес, до узгодження проєкту звіту про результати перевірки; 3 САД втратили право проведення обов'язкового аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес, до початку перевірки за його місцезнаходженням, щодо 3

САД перевірку було розпочато в 2020 році та продовжено в 2021 році, щодо 3 САД перевірку за місцезнаходженням було перенесено на 2021 рік. У табл. 1 наведено результати виконання плану перевірок з контролю якості на 2020 рік.

Таблиця 1. Результати виконання плану перевірок з контролю якості на 2020 рік

РЕЗУЛЬТАТИ ПЕРЕВІРКИ З КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ	2020		2019	
	КІЛЬКІСТЬ САД	%	КІЛЬКІСТЬ САД	%
Пройшов перевірку	2	7%	1	6%
Пройшов перевірку з обов'язковими до виконання рекомендаціями	17	59%	8	50%
Перевірку не завершено через втрату САД права проведення обов'язкового аудиту ПСІ	4	14%	5	31%
Перевірку розпочато поточного року й продовжено наступного року	3	10%	2	13%
Перевірку за місцезнаходженням перенесено на наступний рік	3	10%	-	-
Разом	29	100%	16	100%

На **рис. 2** наведено результати виконання плану перевірок з контролю якості порівняно з попереднім 2019 роком.



Порівняно з 2019 роком, середня тривалість перевірки з контролю якості за місцезнаходженням САД збільшилася з 4 до 5 робочих днів. При цьому кількість

аудиторських завдань, відібраних для перевірки, залишилась без змін і становила в середньому 4 завдання. Зазначене дозволило інспекторам приділяти більше

уваги перевірці зон підвищеного ризику систем внутрішнього контролю якості САД.

71 завдання з аудиту фінансової

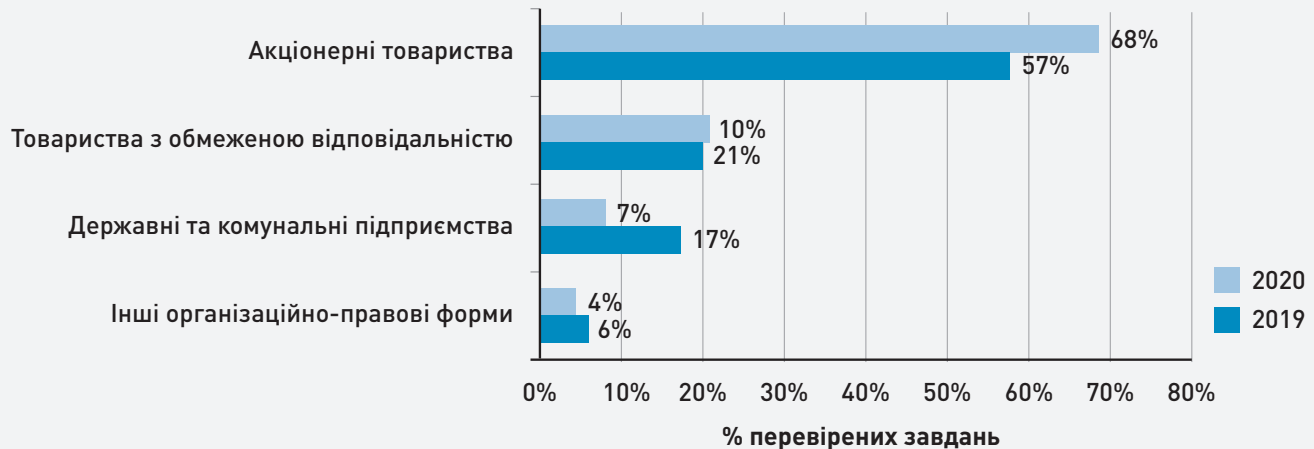
звітності, аудиторські звіти за результатами яких підписано 62 ключовими партнерами. В деяких випадках для перевірки обиралися окремі аспекти виконаних завдань з аудиту,

огляду, надання іншої впевненості або супутніх послуг.

Завдання для перевірки відбиралися Інспекцією з використанням ризик-

орієнтованого підходу. На рис. 3 наведено розподіл відібраних для перевірки завдань з аудиту фінансової звітності за організаційно-правовою формою суб'єктів господарювання.

Рисунок 3. Організаційно-правова форма суб'єктів господарювання, аудит фінансової звітності яких був предметом перевірки в 2019-2020 рр.



У табл. 2 та на рис. 4 наведено детальні відомості про перевірки САД і їх узагальнені результати.

Таблиця 2. Відомості про перевірки САД, щодо яких ухвалено рішення про їх результати

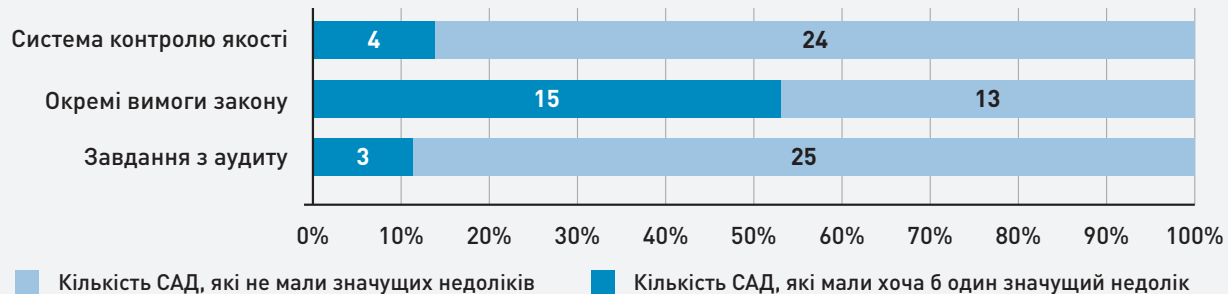
РЕЗУЛЬТАТИ ПЕРЕВІРКИ З КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ	2020		2019	
	КІЛЬКІСТЬ САД	%	КІЛЬКІСТЬ САД	%
Кількість САД, щодо яких ухвалено рішення про результати перевірки	19	66%	9	56%
Кількість ключових партнерів з аудиту таких САД у періоді, який підлягав перевірці	104	–	41	–
Кількість ключових партнерів з аудиту за перевіреними завданнями	62	60%	28	68%
Кількість перевірених завдань з аудиту фінансової звітності, з них:	71	–	35	–
за концептуальною основою складання фінансової звітності:				
• МСФЗ;	57	80%	23	66%
• НП(С)БО.	14	20%	12	34%
за статусом суб'єкта господарювання:				
• ПСІ;	51	72%	22	63%
• інші.	20	28%	12	37%
за виявленими недоліками:				
• мали хоча б один значущий недолік;	64	90%	31	89%
• не мали значущих недоліків.	7	10%	4	11%

Інспекція вперше розпочала перевірки з контролю якості аудиторських послуг у жовтні 2019 року після затвердження Порядку та Рекомендацій. Отже, деякі спостереження щодо недоліків у діяльності САД, отримані в IV кварталі 2019 року та 2020 році (з рахуванням тимчасового призупинення

перевірок протягом квітня-липня 2020 року), не можуть бути в повній мірі співставними по відношенню одне до одного, а також до наступних років, зокрема через відмінності в кількості перевірених САД, аудиторських завдань, а також тривалості перевірок за місцезнаходженням. У зв'язку з цим,

аналіз недоліків у діяльності САД за IV квартал 2019 року та 2020 рік подаються в цьому звіті разом, що забезпечить більш прийнятну основу для порівняння кількісних і якісних показників, які характеризують стан забезпечення якості аудиторських послуг в Україні, у наступних роках.

Рисунок 4. Розподіл САД за областями виявлених значущих недоліків



При наданні послуг з аудиту фінансової звітності лише 8 САД з 28 використовували спеціалізоване програмне забезпечення для організації його проведення, нагляду і документування. При цьому тільки 4 САД застосовували в роботі комп'ютеризовані методи аналізу даних у таких сферах, як аналіз даних бухгалтерського обліку.

НЕДОЛІКИ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ

На рис. 5 зображено розподіл значущих недоліків за окремими елементами системи контролю якості за їх питомою вагою. Найбільшу питому вагу мали недоліки, що пов'язані з моніторингом системи внутрішнього контролю якості та виконанням завдань.

Найбільш розповсюджені недоліки функціонування внутрішньої системи контролю якості САД в основному пов'язані з:

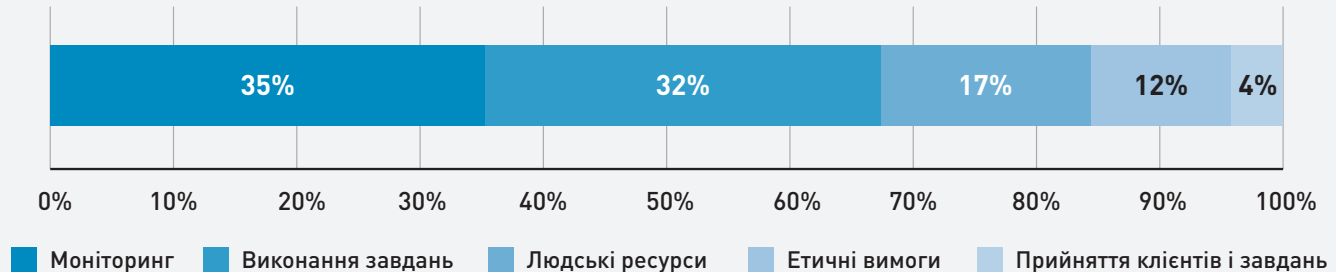
- неефективністю моніторингу контролю якості, недотриманням вимог щодо його періодичності, своєчасності проведення та повноти;
- недостатньою увагою САД до виправлення недоліків, які були встановлені моніторингом контролю якості;
- недостатнім рівнем забезпечення об'єктивності осіб, відповідальних за огляди контролю якості до подання аудиторського звіту та додаткового звіту для аудиторського комітету, та/або виконання моніторингу;
- недотриманням вимог щодо проведення перевірки контролю якості завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- недоліками застосовної методології аудиту фінансової звітності, включаючи підходи до оцінювання ризиків суттєвого викривлення, а також визначення дій аудитора у відповідь на оцінені ризики;
- браком чіткого узгодження аудиторських процедур у програмах з аудиту з твердженнями щодо класів операцій, залишків рахунків та відповідних розкриттів;
- недотриманням вимог щодо завершення формування остаточних файлів з виконаних завдань, недостатнім забезпеченням безпечного зберігання, цілісності і відновлюваності аудиторської документації;
- недостатнім рівнем відстеження завантаженості партнерів із завдань та реагування на таку завантаженість для недопущення зниження якості надання аудиторських послуг;
- недосконалістю запровадженої системи оцінювання та винагороди персоналу САД, включаючи оцінювання і винагороду партнерів із завдань, яка б стимулювала перш за все прихильність

- усіх категорій працівників до якості;
- браком достатніх заходів моніторингу у сфері безперервного навчання персоналу, недотриманням окремих політик щодо навчання та підвищення кваліфікації персоналу;
 - недостатнім 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;
- недотриманням вимог щодо незалежності при наданні послуг з обов'язкового

- аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес; та
- недостатністю заходів САД для ідентифікації і оцінки конфлікту інтересів від надання неаудиторських послуг, зокрема щодо послуг, які надають його пов'язані сторони.

Рисунок 5. Структура недоліків за елементами системи контролю якості



Найрозповсюдженіші недоліки, а також рекомендації щодо їх усунення розглянуто далі.

НЕЕФЕКТИВНІСТЬ МОНІТОРИНГУ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ, НЕДОТРИМАННЯ ВИМОГ ЩОДО ЙОГО ПЕРІОДИЧНОСТІ, СВОЄЧАСНОСТІ ПРОВЕДЕННЯ ТА ПОВНОТИ.

З огляду на виявлену кількість недоліків виконання завдань у деяких САД, Інспекція дійшла висновку, що процеси моніторингу та/або перевірки контролю якості до надання аудиторського звіту таких САД не можна вважати ефективними. У процесі моніторингу САД більшою мірою були зосереджені на наявності політик і процедур контролю якості на рівні САД без належного розгляду їх доречності залежно від розміру аудиторської практики САД, а також кількісних і якісних характеристик його клієнтів з аудиту, а також без перевірки того, чи застосовуються такі політики і процедури контролю якості на практиці та їх ефективності.

Також виявлено випадки непроведення моніторингу окремими САД, деякі не забезпечили належну його періодичність, або обмежили його 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.

ВІДСУТНІСТЬ ДОСТАТНЬОЇ УВАГИ ДО ВИПРАВЛЕННЯ НЕДОЛІКІВ, ВИЗНАЧЕНИХ МОНІТОРИНГОМ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ.

Певні САД не приділяли достатньої уваги виправленню недоліків, визначених за результатами моніторингу системи контролю якості аудиторських послуг, включно з повторюваними недоліками.

Рекомендації:

САД має зосереджуватися 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 необов'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; та
- 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.

ЗАГРОЗА ВТРАТИ ОБ'ЄКТИВНОСТІ ОСОБАМИ, ВІДПОВІДАЛЬНИМИ ЗА ПЕРЕВІРКУ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ ТА/АБО ВИКОНАННЯ МОНІТОРИНГУ.

У деяких випадках Інспекцією було встановлено 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 осіб, відповідальних за перевірку контролю якості завдання. Такі політики і процедури мають передбачати, щоб особа, відповідальна за перевірку контролю якості завдання:

- не відбиралася, якщо це можливо, партнером із завдання;
- не брала іншої участі в завданні протягом періоду перевірки;
- не приймала рішень замість групи із завдання;
- унеможлиблювала існування інших міркувань, які загрожували б її об'єктивності.

Політики і процедури САД повинні передбачати заміну особи, відповідальної за перевірку контролю

якості завдання, якщо її здатність провести об'єктивну перевірку можна поставити 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.

НЕПРОВЕДЕННЯ ПЕРЕВІРКИ КОРТРОЛЮ ЯКОСТІ ЗАВДАННЯ З ОВОВ'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 прове-

дення перевірки контролю якості завдання до надання аудиторського звіту.

Рекомендації:

САД повинен встановити політики і процедури, що вимагають перевірку контролю якості завдання для певних завдань, що 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; та в) вимагати проведення перевірки контролю якості всіх завдань, якщо це потрібно, які відповідають критеріям, установленим відповідно до параграфу 35 (b) МСКЯ 1. Відповідно до вимог 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.

НЕДОЛІКИ ЗАСТОСОВНОЇ МЕТОДОЛОГІЇ АУДИТУ.

Як і раніше, значна частина САД відчуває істотний брак знань та досвіду при розробці та застосуванні на практиці доречної методології аудиту та, відповідно, не має докладного посібника з аудиту чи внутрішньофірмових стандартів з проведення аудиту фінансової звітності. У більшості випадків розділи таких посібників чи внутрішні стандарти САД стисло повторюють вимоги відповідних МСА без зазначення того, яким саме чином САД має виконувати їх 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;
- застосування аудиторської вибірки;
- використання аналітичних процедур по суті;
- 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 для аудиторського звіту, який слід надати.

Рекомендації:

САД повинен сприяти незмінно високому рівню якості виконання завдань через свої політики і процедури. Цього можна досягти 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 наступні 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 і оцінювання ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності;
 - ідентифікація і 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 розробки 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.

ВІДСУТНІСТЬ ЧІТКОГО УЗГОДЖЕННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПРОЦЕДУР В ПРОГРАМАХ З АУДИТУ З ТВЕРДЖЕННЯМИ ЩОДО КЛАСІВ ОПЕРАЦІЙ, ЗАЛИШКІВ РАХУНКІВ ТА ВІДПОВІДНИХ РОЗКРИТТІВ.

Розроблені та використовувані деякими САД програми аудиту не включають узгодження аудиторських процедур з твердженнями щодо класів операцій, залишків рахунків та відповідних розкриттів. Окрім того, деякі з таких програм аудиту не містять конкретних аудиторських процедур або містять занадто узагальнені процедури. Це

створює високий ризик того, що такі програми аудиту можуть бути розроблені без врахування необхідності проведення аудиторських процедур щодо певних тверджень, класів операцій, залишків рахунків та відповідних розкриттів.

Рекомендації:

САД повинні встановлювати такі політики і застосовувати такі процедури, які б надавали їм достатню впевненість, що завдання виконуються відповідно до професійних стандартів та застосовних законодавчих і нормативних вимог, а сам САД чи партнер із завдання нададуть звіт, що відповідає обставинам. Цього можна досягти, зокрема завдяки внутрішнім керівництвам до застосування, відповідним програмним засобам чи іншим формам стандартизованої документації.

САД слід періодично переглядати існуючі стандартизовані програми аудиту за всіма статтями фінансової звітності, зокрема використовувати 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.

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 достатньої уваги безпеці зберігання, повноті, цілісності і відновлюваності аудиторської документації, контролю за внесенням змін до неї. Певні САД складали і в подальшому зберігали ключову аудиторську документацію в електронній формі із зазначенням відомостей про осіб, які підготували та перевірили такі документи, та відповідних дат затвердження в такий спосіб, що не дає змоги переконатися в тому, що саме ці особи, визначені в таких електронних документах, 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 з виконанням нових аудиторських процедур або формулюванням нових висновків.

САД повинен встановити політики і процедури, які забезпечували б конфіденційність, безпечне зберігання, цілісність, доступність і відновлюваність 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 застосовних 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; та
- унеможливлять отримання доступу до документації сторонніми особами.

НЕДОСТАТНІЙ РІВЕНЬ ВІДСЛІДКУВАННЯ ЗАВАНТАЖЕНОСТІ ПАРТНЕРІВ ІЗ ЗАВДАНЬ.

Своєчасність залучення та ретельний нагляд партнера із завдання є

важливими умовами забезпечення належної якості аудиту. В разі якщо партнери через свою 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 забезпечили б 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.

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 розробки 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 та просування по службі щодо всіх рівнів працівників САД, залучених до надання аудиторських послуг, включно з партнерами із завдань.

Такі процедури періодичного оцінювання і преміювання повинні передбачати значну вагу прихильності працівників до 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.

ВІДСУТНІСТЬ ДОСТАТНІХ ЗАХОДІВ МОНІТОРИНГУ У СФЕРІ БЕЗПЕРЕРВНОГО НАВЧАННЯ ПЕРСОНАЛУ, НЕДОТРИМАННЯМ ОКРЕМИХ ПОЛІТИК ЩОДО НАВЧАННЯ ТА ПІДВИЩЕННЯ КВАЛІФІКАЦІЇ ПЕРСОНАЛУ.

Значна частина перевірених САД не забезпечили документування

достатніх доказів здійснення ним моніторингу (відслідковування) заходів у сфері безперервного навчання та професійного розвитку, а також перевірки дотримання всім персоналом САД вимог щодо безперервного навчання, професійного розвитку та постійного підвищення кваліфікації.

Рекомендації:

САД повинні встановити такі політики і процедури, які надавали б їм достатню впевненість у тому, що в них є достатньо персоналу з відповідною компетентністю, здібностями та відданістю етичним принципам, які необхідні для виконання завдань відповідно до вимог професійних стандартів та застосовних законодавчих і нормативних вимог, а також для надання фірмою чи партнерами із завдання звітів, які відповідають обставинам.

Моніторинг заходів САД у сфері безперервного навчання та професійного розвитку і факт перевірки дотримання всім персоналом чинних вимог щодо безперервного навчання мають підтверджуватися доказами. Оцінка виконання працівниками вимог програм безперервного навчання може бути також включена до щорічної оцінки персоналу.

НЕДОСТАТНІСТЬ КОНТРОЛЮ ЗА ЩОРІЧНИМ ПІДТВЕРДЖЕННЯМ ПОЛІТИК ТА ПРОЦЕДУР ЩОДО НЕЗАЛЕЖНОСТІ, А ТАКОЖ ОЗНАЙОМЛЕННЯМ ПЕРСОНАЛУ З ПОЛІТИКАМИ І ПРОЦЕДУРАМИ З КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ.

У деяких САД контроль за процесом щорічного підтвердження дотримання працівниками політик і процедур щодо незалежності не виявився ефективним.

Окрім цього, окремі САД не мали змоги продемонструвати дотримання вимог МСКЯ 1 щодо ознайомлення своїх працівників з політиками і процедурами з контролю якості.

Рекомендації:

САД повинен щонайменше 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 слід 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 контро-

лю якості повинно включати опис політик і процедур контролю якості та цілей, на досягнення яких вони розраховані, разом із повідомленням, що кожен працівник несе персональну відповідальність за якість і від кожного очікується дотримання цих політик та процедур.

НЕДОТРИМАННЯ ВИМОГ ЩОДО НЕЗАЛЕЖНОСТІ.

Зокрема, 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 деякі 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.

Рекомендації:

САД повинен встановити такі політики і процедури, які надади б йому 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:

- а) ознайомити свій персонал і, в разі потреби, інших осіб з вимогами незалежності;
- б) виявити та оцінити обставини і відносини, що створюють загрози незалежності, і 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 в трудових, договірних або інших відносинах з юридичною

особою, фінансова звітність якої підлягає перевірці, що може призвести до конфлікту інтересів.

ВІДСУТНІСТЬ АБО НЕДОСТАТНІСТЬ ЗАХОДІВ САД ДЛЯ ІДЕНТИФІКАЦІЇ І ОЦІНКИ КОНФЛІКТУ ІНТЕРЕСІВ.

Під час перевірок Інспекція встановила, що окремі САД надавали послуги з аудиту підприємствам, яким вони або інші особи, пов'язані із САД, одночасно надавали неаудиторські послуги. При цьому САД не проводили заходів з ідентифікації і оцінки конфлікту інтересів та, відповідно, визначення належних застережних заходів для усунення загроз чи зменшення їх до прийняттого рівня.

Рекомендації:

САД повинен встановити політики і процедури прийняття завдання,

продовження відносин з клієнтами і конкретних завдань, які надали б йому достатню впевненість, що він прийме чи продовжить завдання та взаємовідносини лише в тому разі, якщо зможе дотриматися відповідних етичних вимог.

Такі політики і процедури повинні вимагати, щоб САД визначив, чи припустимо приймати завдання від нового чи наявного клієнта у разі виявлення потенційного конфлікту інтересів; та задокументував, як було вирішено це питання, якщо його було виявлено, та САД вирішив прийняти конкретне завдання, нового клієнта або продовжити відносини з наявним клієнтом.

САД повинен ідентифікувати і оцінювати загрози, що виникають при наданні підприємству, якому САД надає послуги з надання впевненості, неаудиторських послуг, що надаються ним або

пов'язаною з САД стороною. При цьому САД має дотримуватись відповідних стандартів незалежності Кодексу етики професійних бухгалтерів.

Окрім цього, відповідно до статті 23 Закону САД для надання послуг

з обов'язкового аудиту фінансової звітності має забезпечити запровадження організаційних та адміністративних механізмів для попередження, ідентифікації, усунення або управління і розкриття будь-яких ризиків та загроз своїй незалежності.

САД має дотримуватися вимог частини четвертої статті 6 Закону щодо обмеження на одночасне надання підприємствам, що становлять суспільний інтерес, послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності та окремих видів неаудиторських послуг.

НЕДОЛІКИ ДОТРИМАННЯ ОКРЕМИХ ВИМОГ ЗАКОНУ

На рис. 6 наведено розподіл значущих недоліків дотримання окремих вимог Закону за їх питомою вагою. Такі недоліки в основному пов'язані з:

- недотриманням вимог Закону щодо складання, подання і змісту додаткових звітів для аудиторських комітетів, а також щодо їх узгодженості з аудиторськими звітами;
- порушенням вимог Закону щодо участі в конкурсі з відбору САД, які можуть бути призначені для надання послуг з обов'язкового аудиту підприємствам, що становлять суспільний інтерес;
- недотриманням вимог Закону щодо розкриття інформації у звіті незалежного аудитора на додаток до вимог, встановлених у МСА;
- відсутністю ведення особових справ за кожною юридичною особою, фінансова звітність якої перевіряється;
- неспроможністю САД ідентифікувати окремі випадки проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємства, що становить суспільний інтерес, зокрема через набуття такого статусу підприємством у результаті зміни його категорії за розміром;
- недотриманням вимог Закону

Рисунок 6. Структура недоліків областями порушення окремих вимог Закону



- щодо інформування органів, які здійснюють нагляд за підприємствами, що становлять суспільний інтерес;
- запровадженими політиками оплати праці персоналу, залученого до виконання завдань з обов'язкового

- аудиту, що не містять стимулів для забезпечення якості робіт;
- неподанням або несвоєчасним поданням САД змін до відомостей або поданням недостовірних відомостей, що підлягають оприлюдненню у Реєстрі;

- порушенням САД принципів етичної професійної поведінки.

Крім цього, Інспекція виявляла окремі випадки неналежного контролю САД 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 та 2019 роки.

Найрозповсюдженіші індивідуальні недоліки, а також відповідні рекомендації САД докладніше описано нижче.

НЕНАЛЕЖНИЙ НАГЛЯД САД ЗА СКЛАДАННЯМ ДОДАТКОВОГО ЗВІТУ ДЛЯ АУДИТОРСЬКОГО КОМІТЕТУ АБО ОРГАНУ (ПІДРОЗДІЛУ), НА ЯКИЙ ПОКЛАДЕНО ВІДПОВІДНІ ФУНКЦІЇ.

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.

Виявлено також випадки подання додаткового звіту аудиторському комітету неповноваженому органу підприємства, наприклад тендерному комітету або іншому виконавчому органу управління.

В окремих перевірених завданнях встановлено випадки неузгодженості додаткового звіту для аудиторського комітету з аудиторським звітом.

Крім цього, додатковий звіт для аудиторського комітету не містив розкриття всієї інформації, як це вимагає стаття 35 Закону, наприклад прізвище, ім'я та по батькові аудиторів, залучених до виконання завдання, пояснення всіх суттєвих відхилень у методиці перевірки фінансової звітності, порівняно з попереднім роком, опису застосо-

ваних методів оцінки щодо різних груп активів та зобов'язань.

Рекомендації:

САД повинен у разі надання послуг 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 статті 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.

САД має забезпечити узгодження аудиторського звіту з додатковим звітом для аудиторського комітету.

НЕДОТРИМАННЯ ВИМОГ ЗАКОНУ ЩОДО ПРАВА УЧАСТІ У КОНКУРСІ З ВІДБОРУ СУБ'ЄКТІВ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ, ЯКІ МОЖУТЬ БУТИ ПРИЗНАЧЕНІ ДЛЯ НАДАННЯ ПОСЛУГ З ОБОВ'ЯЗКОВОГО АУДИТУ ПІДПРИЄМСТВ, ЩО СТАНОВЛЯТЬ СУСПІЛЬНИЙ ІНТЕРЕС.

Інспекцією було встановлено, що деякі САД не дотримувалися вимог Закону щодо обмеження на участь у конкурсах (тендерах) з відбору САД та надавали послуги з аудиту фінансової звітності підприєм-

ствам, що становлять суспільний інтерес, в той час, як за результатами попередніх звітних періодів винагорода САД, отримана від надання послуг підприємству, що становить суспільний інтерес, перевищила 15 відсотків загальної суми доходу САД від надання аудиторських послуг. Відповідно до статті 29 Закону в таких випадках САД не мали права брати участь у конкурсах з відбору суб'єктів аудиторської діяльності, які можуть бути призначені для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Рекомендації:

САД мають право брати участь у конкурсі з відбору суб'єктів аудиторської діяльності, які можуть бути призначені для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємства, що становить суспільний інтерес, якщо за

попередній річний звітний період сума винагороди від кожного з підприємств, що становлять суспільний інтерес, яким надавалися послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності протягом цього періоду, не перевищувала 15 відсотків загальної суми доходу від надання аудиторських послуг.

Для цього САД мають забезпечити постійний моніторинг співвідношення отриманих гонорарів від надання послуг кожному підприємству, що становить суспільний інтерес, якому також надаються послуги з обов'язкового аудиту, до очікуваної і фактичної загальної суми доходу САД від надання аудиторських послуг за відповідний рік.

НЕДОТРИМАННЯ ВИМОГ ЗАКОНУ ПРИ СКЛАДАННІ АУДИТОРСЬКИХ ЗВІТІВ.

Деякі 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.

Декілька 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.

НЕДОТРИМАННЯ ВИМОГ ЩОДО ІНФОРМУВАННЯ ОРГАНІВ, ЯКІ ЗДІЙСНЮЮТЬ НАГЛЯД ЗА ПІДПРИЄМСТВАМИ, ЩО СТАНОВЛЯТЬ СУСПІЛЬНИЙ ІНТЕРЕС.

Окремі САД не забезпечили дотримання вимог Закону щодо повідомлення органу, який відповідно до законодавства здійснює нагляд за таким підприємством, про суттєву загрозу щодо можливості підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі та/або надання модифікованої думки.

Рекомендації:

САД, який надає послуги з обов'язкового аудиту підприємству, що становить суспільний інтерес, зобов'язаний інформувати орган, який відповідно до законодавства

здійснює нагляд за таким підприємством, про:

- порушення законодавства з питань, що належать до компетенції органу нагляду;
- суттєву загрозу або сумніви щодо можливості підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі;
- відмову від висловлення думки або надання негативної чи модифікованої думки.

ВІДСУТНІСТЬ ПОЛІТИК ОПЛАТИ ПРАЦІ ПЕРСОНАЛУ, ЗАЛУЧЕНОГО ДО ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ З ОБОВ'ЯЗКОВОГО АУДИТУ, ЩО ПЕРЕДБАЧАЛИ Б СТИМУЛИ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ РОБІТ.

Не всі САД застосовують політики оплати праці персоналу, залученого до виконання завдань з обов'язкового аудиту, що передбачала б стимули для забезпечення якості робіт.

Аналіз фінансової звітності окремих САД, вибіркова перевірка звітів з ЄСВ, податкових розрахунків сум доходів, нарахованих (сплачених) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку свідчать про те, що заробітна плата персоналу таких САД перебуває або на межі встановленого законодавством мінімального розміру заробітної плати, або менше такого розміру через встановлення працівникам, що працюють за основним місцем роботи, скороченої тривалості робочого тижня.

Окрім високого ризику втрати персоналом мотивації якісно виконувати свою роботу через низький рівень заробітної плати, це також створює високий ризик неспроможності САД винаймати та утримувати кваліфікований персонал для своєчасного і якісного виконання зобов'язань

як аудитора перед клієнтами і суспільством загалом.

Рекомендації:

САД мають забезпечити застосування політики оплати праці персоналу, залученого до виконання завдань з обов'язкового аудиту, що передбачала б стимули для забезпечення якості робіт. Для цього САД має запровадити чіткий і прозорий зв'язок між оцінкою якості та розміром винагороди працівників, включно з партнерами.

Процедури оцінки результатів роботи, компенсацій і просування по службі САД мають надавати належне визнання і заохочення для розвитку, підтримання компетентності й відданості принципам етики.

Серед кроків, які може зробити САД для розвитку та

підтримання компетентності й відданості принципам етики, можуть бути:

- інформування персоналу про очікування фірми щодо результатів роботи та принципів етики;
- встановлення розміру заробітної плати на рівні ринкової для відповідної категорії працівників;
- інформування персоналу щодо оцінки його результатів роботи, прогресу, можливостей кар'єрного зростання з відповідними порадами; та
- допомога персоналу в розумінні, що підвищення на посади з більшим рівнем відповідальності залежить серед іншого від якості роботи та дотримання принципів етики, а недотримання політик і процедур, впроваджених фірмою, може призвести до дисциплінарних дій.

ПОРУШЕННЯ САД ПРИНЦИПІВ ЕТИЧНОЇ ПРОФЕСІЙНОЇ ПОВЕДІНКИ.

Під час перевірок встановлено окремі випадки подання деякими САД у складі тендерних пропозицій на проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, недостовірної інформації.

Рекомендації:

При наданні аудиторських послуг САД зобов'язані забезпечити етичну професійну поведінку з дотриманням пріоритету суспільних інтересів, загальних норм моралі, принципів незалежності та об'єктивності, чесності, професійної компетентності, конфіденційності та професійної таємниці.

Керівництво САД має утримуватись від будь-яких дій або бездіяльності, що можуть скомпрометувати дотримання ним фундаментальних принципів, закладених у Кодексі етики професійних бухгалтерів. Зокрема, САД не повинні у складі тендерної пропозиції надавати недостовірну інформацію про себе, працівників, які працюють у них за основним місцем роботи, їхню професійну кваліфікацію.

НЕДОЛІКИ ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ

Переважає більшість перевірених САД продовжують зазнавати труднощів в отриманні прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі,

складанні належної аудиторської документації, перевірки облікових записів, адекватної оцінки аудиторських ризиків та прояві належної професійної

обережності, ретельності та скептицизму, що вкрай важливо для забезпечення якісного аудиту.

На рис. 7 наведено сфери ідентифікованих значущих недоліків виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, залежно від частоти їх виявлення в перевірених завданнях з аудиту фінансової звітності.

Рисунок 7. Области, в яких були ідентифіковані значущі недоліки виконання завдань



Далі докладніше наведено найрозповсюдженіші недоліки, а також рекомендації щодо їх усунення.

ОЦІНЮВАННЯ РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ЧЕРЕЗ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЙОГО СЕРЕДОВИЩА ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ.

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 через виконання відповідних процедур додатково до запитів персоналу суб'єкта господарювання, для того щоб визначити, чи було впроваджено доречні для аудиту заходи контролю.

У значній кількості випадків САД не здійснювали або не мали змоги 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 з 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 з визнанням доходів.

Тільки кілька САД, проводячи

аудит фінансової звітності, достатньою мірою розглядали ризики, що виникають з інформаційних технологій, і відповідні загальні заходи контролю інформаційних технологій та заходи контролю прикладних програм.

Як результат, більшість САД не змогли правильно спланувати аудит та 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 їхню 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 і обсягу подальших аудиторських процедур.

САД повинен ідентифікувати та оцінювати ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень для класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації для того, щоб створити основу для розробки й виконання подальших аудиторських процедур.

Для цього САД повинен:

- а) ідентифікувати ризики у процесі отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи доречні заходи контролю, які стосуються ризиків, і через аналіз класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації у фінансовій звітності;
- б) 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;
- в) ув'язати ідентифіковані ризики з тим, що може бути не так на рівні тверджень, враховуючи відповідні заходи контролю, які САД планує тестувати; та
- г) 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 заходи контролю, доречні для такого ризику.

Незалежно від оцінених ризиків суттєвого викривлення, САД повинен визначити в якості

значного ризику 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 ризики шахрайства у визнанні доходів, повинен оцінити, які типи доходу, комерційних операцій або тверджень призводять до таких ризиків. САД повинен розглядати оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства як значні ризики, 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 існує 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, яку склали деякі САД, не містить:

- доказів 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 ризики шахрайства, повідомлення управлінським персоналом інформації, якщо вона є, тим, кого наділено найвищими повноваженнями, яка стосується процесів ідентифікації та дій у відповідь на ризики шахрайства;
- повідомлення управлінським персоналом працівникам інформації, якщо вона є, яка стосується його поглядів на практики ведення бізнесу та етичну поведінку;
- елементу непередбачуваності у виборі характеру, часу й обсягу аудиторських процедур;
- доказів виконання ретроспективного огляду

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

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

У багатьох випадках обговорення питань, пов'язаних з фактичним або підозрюваним шахрайством, обмежувалося запитом до управлінського персоналу або головного бухгалтера. При цьому САД не подавали запитів до інших осіб у межах суб'єкта

господарювання, яким може бути відома така інформація, наприклад працівникам відділу внутрішнього аудиту, служби внутрішньої безпеки, членам ревізійної комісії, юридичній службі, членам 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 цілісність наданих даних.

Рекомендації:

САД повинен зробити запити управлінському персоналу, які стосуються:

- а) оцінки управлінським персоналом ризику того, що фінансова звітність може бути суттєво викривлена внаслідок шахрайства, включаючи характер, обсяг та періодичність таких оцінок;
- б) процесу управлінського персоналу для ідентифікації та вживання дій у відповідь на ризики шахрайства у суб'єкта господарювання, включаючи будь-які конкретні ризики шахрайства, які ідентифікував управлінський персонал, або які привернули його увагу, або класи операцій, залишки на рахунках чи розкриття інформації, щодо яких імовірно існування ризику шахрайства;

- в) повідомлення управлінським персоналом інформації, якщо вона є, тим, кого наділено найвищими повноваженнями, яка стосується процесів ідентифікації та дій у відповідь на ризики шахрайства у суб'єкта господарювання;
- г) повідомлення управлінським персоналом працівникам інформації, якщо вона є, 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

розслідувани), які впливають на суб'єкт господарювання.

Отримані від працівників суб'єкта господарювання відповіді на запити, результати обговорень з управлінським персоналом, тими, хто наділений найвищими повноваженнями, повинні бути задокументовані та додані до аудиторського файлу з завдання.

САД повинен розглянути 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:

- зробити запити працівникам, залученим до процесу складання фінансової звітності, щодо неналежної або незвичайної діяльності, що стосується обробки проведення та інших коригувань;
- відібрати записи та інші коригування, зроблені на кінець звітного періоду;
- 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 може бути докладено значних зусиль, щоб приховати спосіб 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 в 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.

АДЕКВАТНІСТЬ ПОДАННЯ І РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ.

Недоліки в поданні і розкритті інформації у фінансовій звітності

згідно з 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, Інспекція встановила 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 протиріччя 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 доречного інструментарію, 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 і розкриття виправлення помилок попередніх звітних періодів;
- розкриття впливу застосування нових стандартів фінансового

звітування, які набули чинності з 1 січня 2018 року та 2019 року, таких як МСФЗ 9, МСФЗ 15 та МСФЗ 16, 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 було вжито належну термінологію відповідно до вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування, рівня деталізації, узагальнення чи деталізації сум і 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.

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.

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, у 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;

- зазначення іншої інформації та того, чи була така інформація отримана до дати аудиторського звіту 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 наводилась 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 і запланований порядок та час оприлюднення такого документа (документів);
- б) 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;
- в) якщо деякі або всі документи, визначені у пункті а), буде надано тільки після дати звіту аудитора, звернутися до управлінського персоналу щодо надання письмового запевнення стосовно того, що остаточний варіант документа (документів) буде надано 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, у 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 зазначити вплив підстав для модифікації думки на іншу інформацію.

САД повинен включити до аудиторської документації:

- документацію про процедури, виконані згідно з МСА 720; та
- 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.

НЕДОЛІКИ АУДИТОРСЬКИХ ЗВІТІВ.

До поширених недоліків аудиторських звітів можна віднести:

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

параграфа питань, які свідчать про викривлення фінансової звітності або неможливість САД отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі;

- невключення 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 і опис ключових питань аудиту в аудиторському звіті, наведення відомостей про те, як ключове питання аудиту розглядалось під час виконання завдання, 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.

Рекомендації:

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

- доходить до 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 (включно з розкриттям 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:

- обговорити факт відсутності розкриття інформації з тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
- описати в розділі «Основа для думки» характер пропущеної інформації; та
- 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 вирішене, САД повинен модифікувати думку щодо фінансової звітності за звітний період. У параграфі звіту САД, в якому йдеться про основу для модифікації, аудитор повинен або 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, в інших випадках, надати пояснення, що аудиторська думка була модифікована через вплив 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 зазначити в

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:

- чому це питання вважалося одним із значущих для аудиту та як наслідок було визначено як одне з ключових питань аудиту; та
- 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:

- питання, які вимагали від нього значної уваги, що було визначено відповідно до параграфа 9, і пояснення причин, чому кожне з цих питань ключовим питанням аудиту відповідно до параграфа 10 МСА 701;
- там, де це застосовно, пояснення причин щодо визначення ним відсутності ключових питань аудиту, інформація щодо яких повідомлялась би в аудиторському звіті.

Аудиторський звіт повинен бути датований не раніше від дати, на яку САД отримав прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, на основі яких ґрунтуватиметься думка САД щодо фінансової звітності, зокрема докази того, що:

- було складено всі звіти та розкриття інформації, що входять до складу фінансової звітності; та
- ті, кого наділено визнаними повноваженнями, підтвердили, що вони несуть відповідальність за цю фінансову звітність.

АУДИТОРЬСКА ДОКУМЕНТАЦІЯ (РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ).

Одним з найчастіших недоліків, встановленим при перевірках, 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 складати аудиторську документацію, достатню для надання можливості досвідченому аудитору, який не мав попереднього відношення до аудиту, отримати розуміння:

- характеру, часу та обсягу аудиторських процедур, виконаних відповідно до вимог МСА та застосованих законодавчих і нормативних вимог;

- результатів виконаних аудиторських процедур та отримані аудиторські докази;
- значущих питань, які виникають під час аудиту, висновків, яких дійшли стосовно цих питань, та значних професійних суджень, висловлених під час формування цих висновків.

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

- ідентифікаційні характеристики конкретних статей або питань, що перевіряються;
- хто виконував аудиторську роботу та дату завершення цієї роботи;
- 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 отриманих аудиторських доказів щодо певних суттєвих класів операцій або залишків по рахунках, включаючи, де застосовно, відповідні твердження. При цьому, найбільш поширеним випадком була відсутність виконання процедур по суті щодо суттєвих статей доходів і витрат.

Аудиторська документація з окремих завдань зазначала, 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 призвело до того, що такі тести не відповідали ідентифікованим ризикам;
- використання в якості аудиторських доказів, що не були доречними обставинам і не відповідали меті тестування.

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

Рекомендації:

Незалежно від оцінених ризиків

суттєвого викривлення САД повинен розробити й виконати процедури по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку рахунку 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, з 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 і надійність інформації, що використовуватиметься як аудиторські докази.

САД повинен виконувати і документувати процедури по суті, пов'язані з процесом завершення складання фінансової звітності, включаючи складання звіту про рух грошових коштів, які мають включати узгодження чи звірку інформації у фінансовій звітності

з основними бухгалтерськими записами.

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, були випадки відсутності доказів виконання аналітичних процедур наприкінці аудиту.

Більшість перевірених САД не використовували аналітичних процедур 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 і 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 і 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:

- визначити придатність конкретних аналітичних процедур по суті для таких тверджень з урахуванням оцінених ризиків суттєвого викривлення, а також тестів деталей, якщо такі є, для цих тверджень;
- 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;

- 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;
- визначити обсяг будь-якої розбіжності відображених сум з очікуваними значеннями, яка є прийнятною і не потребує подальшого розгляду.

Якщо аналітичні процедури, виконані відповідно до вимог

МСА 520, встановлять відхилення або взаємозв'язки, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин, САД має дослідити такі розбіжності через:

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

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 з відповідями «Так» або «Ні» на контрольні запитання стосовно 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 всіх тверджень, 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:

- 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

- тільки процедури по суті не можуть надати прийнятних аудиторських доказів у 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:

- виконати інші аудиторські процедури у поєднанні із запитом, щоб отримати аудиторські докази щодо ефективності функціонування заходів контролю, включаючи:
 - як застосовувалися заходи контролю у доречні періоди часу протягом періоду, що перевіряється;
 - послідовність їх застосування;
 - хто або за допомогою яких способів їх застосовували;
- визначити, чи залежать заходи контролю, що підлягають тестуванню, від інших заходів контролю (непрямих заходів контролю) і, якщо це так, чи потрібно отримати аудиторські докази, що 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 отримати аудиторські докази щодо значних змін заходів контролю, що відбулися у період, який настає за проміжним періодом, а також 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, чи надають виконані тести заходів контролю прийнятну основу для довіри до таких заходів контролю, чи необхідні додаткові тести заходів контролю, та 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.

ЗОВНІШНІ ПІДТВЕРДЖЕННЯ.

Щодо зовнішніх підтверджень найбільш поширеними недоліками були:

- невключення зовнішніх підтверджень до складу аудиторської документації;
- нездатність продемонструвати виконання альтернативних процедур для кожного випадку відсутності відповіді на зовнішні підтвердження дебіторської та кредиторської заборгованості;
- відсутність доказів звірки 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, вказують 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.

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 роботи експерта як аудиторських доказів для відповідного твердження;
- незалучення експерта за відсутності у команди достатніх знань та навичок для отримання аудиторських доказів щодо оцінок за справедливою вартістю, актуарних розрахунків, складних юридичних або податкових питань;
- відсутність або недостатність 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 недолики виконання аудиторських процедур участі в інвентаризації запасів та інспектування фізичної наявності основних засобів;
- недолики виконання аудиторських процедур та документування їх результатів щодо обґрунтованості облікових оцінок та доречності застосованих облікових політик;
- повнота та своєчасність комунікацій з тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
- відсутність належного документування аудиторської вибірки та методологічні недолики в 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, включно з надмірним покладанням 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 впровадження здійснюється про-

тягом встановленого Інспекцією строку, але не більше 12 місяців із дати завершення перевірки.

Протягом 2020 року Інспекція здійснила відстеження виконання

наданих за результатами перевірок з контролю якості аудиторських послуг обов'язкових до виконання рекомендацій щодо 4 САД, які визначено такими, що виконали обов'язкові до виконання рекомендації.

НАКЛАДЕНІ СТЯГНЕННЯ

Протягом 2020 року Рада нагляду порушила шість дисциплінарних справ стосовно САД, за результатами розгляду яких САД було притягнуто до професійної відповідальності за порушення вимог Закону й МСА та застосовано такі дисциплінарні стягнення:

- стосовно одного САД – у вигляді зупинення

- права на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, строком на шість місяців;
- стосовно двох САД – у вигляді зупинення права на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять

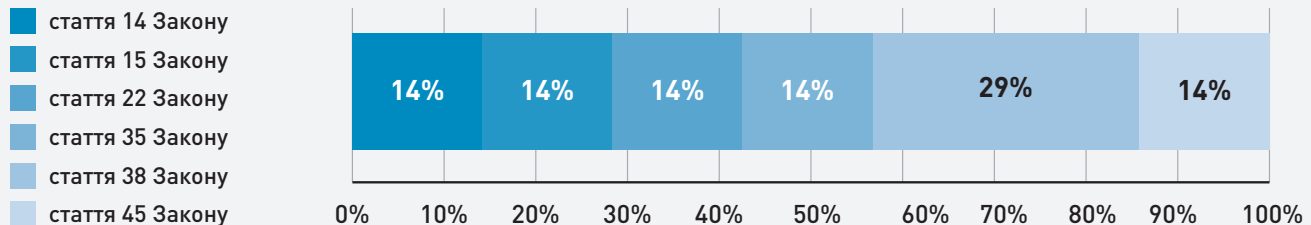
- суспільний інтерес, строком на один місяць;
- стосовно трьох САД – у вигляді попередження.

Інформація про притягнення до професійної відповідальності та застосування стягнень до САД відповідно до Закону оприлюднена на офіційному вебсайті ОСНАД.

Під час розгляду дисциплінарних справ стосовно САД встановлено такі основні порушення вимог Закону (рис. 7):

- статті 14 Закону в частині недотримання вимог Закону щодо розкриття додаткової інформації в аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту підприємства, що становить суспільний інтерес;
- статті 15 Закону в частині несплати фіксованого внеску на користь ОСНАД за договором з надання аудиторських послуг з
 - обов'язкового аудиту;
 - статті 22 Закону в частині несвоєчасного подання до АПУ змін у відомостях, які оприлюднені в Реєстрі аудиторів та САД;
 - статті 35 Закону в частині неподання до аудиторського комітету або органу (підрозділу), на який покладено відповідні функції, додаткового звіту за результатами виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємства, що становить суспільний інтерес;
- статті 38 Закону в частині несвоєчасного надання інформації про надання послуг підприємствам, що становлять суспільний інтерес, до ОСНАД;
- статті 45 Закону в частині несвоєчасного надання інформації на запит Інспекції.

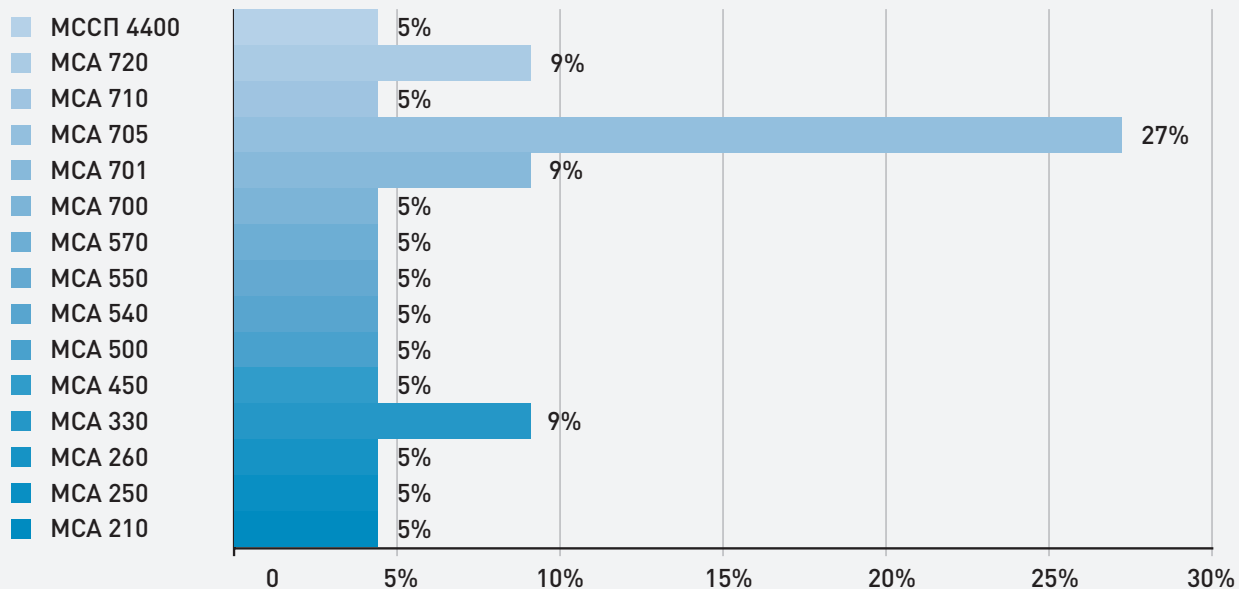
Рисунок 8. Порушення вимог Закону в процентному відношенні



Також під час розгляду дисциплінарних справ стосовно САД встановлено такі основні порушення вимог МСА (рис. 9):

- відсутності у договорі ідентифікації застосовної концептуальної основи фінансового звітування (МСА 210);
- неотримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо дотримання вимог законодавчих і нормативних актів, що призвело до неналежної модифікації аудиторської думки (МСА 250);
- відсутність документування обґрунтування професійного судження щодо оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту (МСА 450);
- неналежний рівень документування аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів щодо визначення резерву під очікувані кредитні збитки (МСА 500, МСА 540);
- відсутність належного документування аудиторських процедур щодо виявлення операцій з пов'язаними сторонами (МСА 550);
- неналежний рівень документування аудиторських доказів щодо оцінки припущення про безперервність діяльності (МСА 570);
- неналежний рівень комунікації з тими, кого наділено найвищими повноваженнями (МСА 260, 705);
- неналежний опис в звіті незалежного аудитора причин неможливості отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, що призвели до модифікації думки (МСА 705);
- відсутність модифікації думки щодо фінансової звітності через наявність суттєвого викривлення, яке стосується відсутності розкриття інформації та неналежна модифікація думки щодо фінансової звітності в аудиторському звіті (МСА 330, 705);
- невідповідність структури та змісту аудиторського звіту вимогам МСА, неналежний опис ключових питань аудиту в аудиторському звіті та неотримання вимог до розділу аудиторського звіту «Інша інформація» (МСА 700, МСА 701, МСА 706, МСА 710, МСА 720);
- неузгодження у повному обсязі всіх істотних умов завдання з виконання узгоджених процедур, відсутність належного документування виконаних узгоджених процедур та отриманих аудиторських доказів, а також невідповідність назви, структури та змісту звіту за результатами завдання з виконання узгоджених процедур вимогам МССП 4400.

Рисунок 9. Структура недоліків областями порушення окремих вимог Закону



Крім цього, Радою нагляду відмовлено в порушенні дисциплінарної справи стосовно 1 САД.

Протягом 2020 року за дорученням Ради нагляду Інспекцією здійснено 5 перевірок відомостей, які мають ознаки професійного проступку в діях САД.

ОСНОВНІ ПОКАЗНИКИ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ

Кошторис ОСНАД на 2020 рік затверджено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 січня 2020 року № 48-р.

Надходження до ОСНАД у 2020 році, в основному, склалися з фіксованих внесків з 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 з надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес, відсотків за залишками на рахунках у банках, а видатки – з витрат на оплату праці працівникам Інспекції, оренду та обслуговування офісу,

розробки комп'ютерної програми: «Інформаційно-аналітична система Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю «Підсистема «Кандидат в аудитори», відрядження працівників, пов'язаних з виконанням ними посадових обов'язків. У табл. 3 і 4 наведено узагальнені відомості про зведені показники виконання кошторису на 2020 рік.

Таблиця 3. Узагальнені відомості про зведені показники виконання кошторису

ЗВЕДЕНІ ВІДОМОСТІ	ФАКТ	ПЛАН	РІЗНИЦЯ	% ВИКОНАННЯ
Надходження	31 695,7	32 654,6	-958,9	97%
Витрачання	14 181,7	32 654,6	-18 472,9	43%
Різниця між надходженнями і витрачанням	17 514	0	17 514	

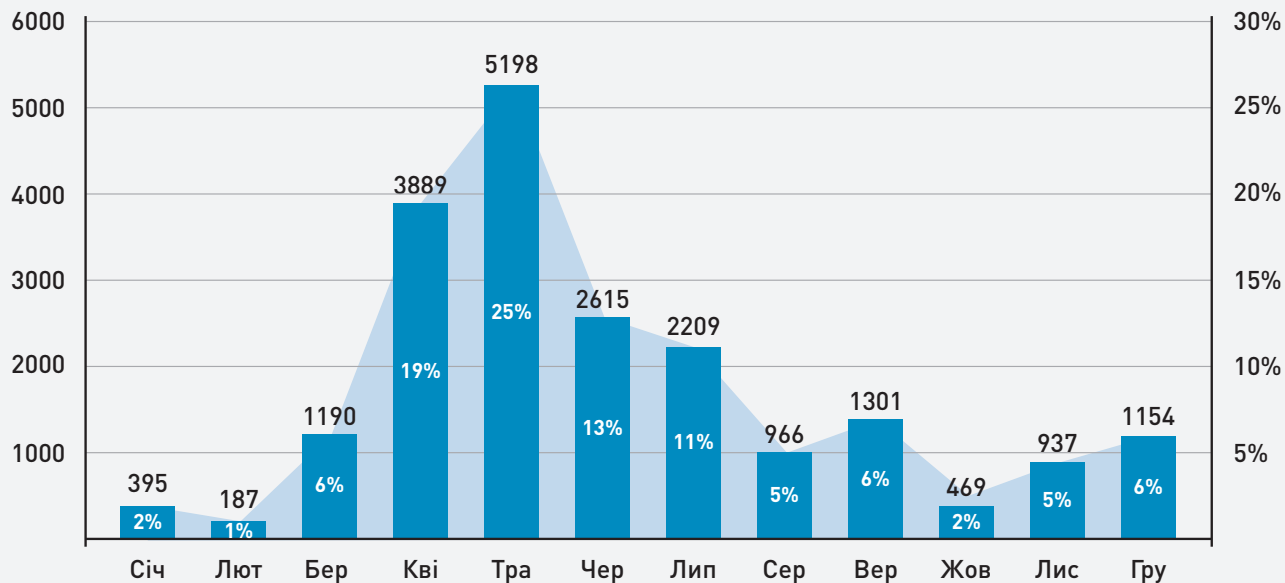
Плановий показник надходжень було розраховано, виходячи з очікування надходжень від фіксованих внесків від 1 270 аудиторських звітів за результатами аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес. Проте фактичний показник

у 2020 році склав 1194 аудиторських звітів. Водночас на недонадходження внесків у відсотках суми винагороди (без урахування податку на додану вартість) за договором з надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес,

зумовлено зменшенням протягом фінансового року відсотку відрахування з 1 відсотка до 0,5 відсотка. 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.

ЗВЕДЕНІ ВІДОМОСТІ	ФАКТ	ПЛАН	РІЗНИЦЯ	% ВИКОНАННЯ
Фіксований внесок	16 920,5	17 994,6	-1 074,1	94%
Внесок у відсотках	3 589,8	4 500	-910	80%
Надходження для компенсації витрат, пов'язаних із забезпеченням процесу атестації аудиторів	0	120	-120	
інші	745,4	640	105,4	116%
Залишок коштів на початок року	10 440	9 400	1 040	111%
Разом надходження	31 695,7	32 654,6	-958,9	97%

Рисунок 10. Внески за місяцями 2020 року, тис. грн

На рис. 10 наведено відомості фактично отриманих внесків.

Така динаміка надходжень є не характерною та зумовлена змінами в законодавстві щодо відтермінування строку оприлюднення фінансової звітності разом з аудиторським звітом у зв'язку із запровадженням карантинних обмежень.

Протягом 2020 року було забезпечено економне витрачання коштів у зв'язку з неможливістю проведення всіх запланованих заходів через введені обмеження, пов'язані з пандемією COVID-19, та необхідністю акумулювання фінансових ресурсів для забезпечення виконання подальших завдань ОСНАД.

Невиконання кошторису в частині витрачання головним чином зумовлене початком пандемії COVID-19 та пов'язаними з нею карантинними обмеженнями, які призвели до неуккомплектованості штату, обмеженням у роботі офісу, зменшення витрат на проведення заходів, на відрядження, на придбання обладнання, меблів, оргтехніки, мережевого комп'ютерного обладнання та ліцензійного програмного забезпечення, а також на комунально-господарські, канцелярські витрати та інше.

Найбільшу частину кошторису було витрачено на створення комп'ютерної програми: «Інформаційно-аналітична система Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю «Підсистема «Кандидат в аудитори».

У грудні 2020 року ОСНАД здійснив оплату членського внеску у IFIAR за 2021 рік.

Крім цього, протягом 2020 року ОСНАД дотримувався політики, направленої на економію витрат, що в цілому не вплинуло на ефективність виконання функцій ОСНАД.

При порівнянні основних фактичних показників виконання кошторису за 2019 – 2020 роки слід зазначити, що надходження (без урахування залишку коштів на початок 2020 року у розмірі 10 440 тис. грн) збільшилися на суму 5 519,7 тис. грн, що у відсотковому

співвідношенні до надходжень 2019 року становить 35,1%, при цьому витрати збільшилися на суму 8 832,6 тис. грн, що у відсотковому співвідношенні до витрачання 2019 року становить 165,5%. Зазначене зумовлено розширенням діяльності Інспекції, зокрема збільшенням кількості штатних працівників, а також понесенням витрат на сплату членського внеску до Міжнародного форуму незалежних регуляторів аудиторської діяльності (IFIAR), на проведення аудиту річної фінансової звітності ОСНАД, на створення інформаційно-аналітичної системи ОСНАД тощо.

Проте щороку надходження перевищували витрати на забезпечення діяльності ОСНАД, що дозволило сформувати ресурс для подальшого розвитку установи, зокрема діджиталізації основних бізнес-процесів.

Таблиця 5. Основні показники виконання кошторису в частині витрачання.

ВИТРАЧАННЯ	ФАКТ	ПЛАН	РІЗНИЦЯ	% ВИКОНАННЯ
Оплата праці	10 471,7	16 626,7	-6 155	63%
Комунально-господарські, канцелярські витрати та інші витрати	1060,8	2 252,3	-1191,5	47%
Витрати на придбання обладнання та меблів, оргтехніки, мережевого комп'ютерного обладнання та ліцензійного програмного забезпечення	353	728,1	-375,1	48%
Витрати на модернізацію вебсайту	-	250	-250	0%
Витрати на здійснення перекладу МСА та методологічного забезпечення	50	370	-320	14%
Витрати на відрядження	84,3	700	-615,7	12%
Витрати на проведення заходів	-	240	-240	0%
Витрати на сплату членського внеску до Міжнародного форуму незалежних регуляторів аудиторської діяльності (IFIAR)	278,7	300	-21,3	93%
Витрати на проведення аудиту річної фінансової звітності державної установи «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю»	81,6	100	-18,4	82%
Витрати на створення інформаційно-аналітичної системи державної установи «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю»	1790,6	5000	-3209,4	36%
Витрати, пов'язані із забезпеченням процесу атестації аудиторів	-	120	-120	0%
Разом витрачання	14 170,6	26 687,1	-12 516,5	53%

Таблиця 6. Порівняння основних фактичних показників виконання кошторису в частині надходжень та витрачання за 2019 – 2020 роки.

НАДХОДЖЕННЯ	2019 рік	2020 рік	РІЗНИЦЯ	% ВИКОНАННЯ
Фіксований внесок	11 219	16 920,5	5 701,5	50,8%
Внесок у відсотках	3 677	3 589,8	-87,2	2,4%
Надходження для компенсації витрат, пов'язаних із забезпеченням процесу атестації аудиторів	–	0	0	0%
інші	840	745,4	-94,6	11,3%
Разом надходження	15 736	21255,7	5519,7	35,1%

За результатами проведеного конкурсу для проведення аудиту фінансової звітності ОСНАД за 2019 рік було призначено незалежного САД ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ

«АУДИТОРСЬКА ФІРМА «КРОУ УКРАЇНА». За результатами проведеного конкурсу для проведення аудиту фінансової звітності ОСНАД за 2020 рік було призначено незалежного САД ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ЕМЕРДЖЕКС АУТСОРСІНГ». Фінансову звітність ОСНАД за 2019–2020 роки разом з аудиторськими звітами розміщено на офіційному вебсайті ОСНАД.

РЕСУРСИ, ЗАЛУЧЕНІ ДЛЯ ВИКОНАННЯ ФУНКЦІЙ

У 2020 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.

Таблиця 6. Порівняння основних фактичних показників виконання кошторису в частині надходжень та витрачання за 2019 – 2020 роки.

ВИТРАЧАННЯ	2019 рік	2020 рік	РІЗНИЦЯ	% ВИКОНАННЯ
Оплата праці	4 095	10 471,7	6 376,7	155,8%
Комунально-господарські, канцелярські витрати та інші витрати	556	1060,8	504,8	90,8%
Витрати на придбання обладнання та меблів, оргтехніки, мережевого комп'ютерного обладнання та ліцензійного програмного забезпечення	456	353	-103,00	-22,6%
Витрати на здійснення перекладу МСА та методологічного забезпечення	0	50	50	100%
Витрати на відрядження	101	84,3	-16,7	16,5%
Витрати на проведення заходів	30	0	-30,0	100%
Витрати на сплату членського внеску до Міжнародного форуму незалежних регуляторів аудиторської діяльності (IFIAR)	–	278,7	278,7	100%
Витрати на матеріально-технічне та методичне забезпечення діяльності комісії з атестації	0	–	–	–
Витрати на проведення аудиту річної фінансової звітності державної установи «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю»	–	81,6	81,6	100%
Витрати на створення інформаційно-аналітичної системи державної установи «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю»	–	1 790,6	1 790,6	100%
Витрати, пов'язані із забезпеченням процесу атестації аудиторів	–	0	0	0%
Повернення поворотної фінансової допомоги	100	–	-100,00	100%
Разом витрачання	5 338	14 170,6	8 832,6	165,5%

МІЖНАРОДНЕ СПІВРОБІТНИЦТВО

З метою постійного обміну досвідом та запровадження кращих практик у національній сфері аудиту ОСНАД постійно приймає участь у заходах, які організує Міжнародний форум незалежних регуляторів аудиторської діяльності (IFIAR).

Також ОСНАД порушив питання щодо проведення заходів з оцінки еквівалентності систем суспільного нагляду, забезпечення якості, розслідувань і санкцій в Україні, вимогам статей 29, 30 та 32 Дирек-

тиви Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року № 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності.

Визнання ЄС еквівалентності систем суспільного нагляду, забезпечення якості, розслідувань і санкцій в Україні створить правові засади для проведення вітчизняними САД обов'язкового аудиту річної або консолідованої фінансової звітності

компаній, зареєстрованих в Україні, цінні папери яких допущені до торгівлі на регульованому ринку країни ЄС, а також позитивно вплине на імідж професії.

ОСНАД забезпечує співробітництво з проектом, що фінансується ЄС, «Впровадження практики ЄС з бухгалтерського обліку, фінансової звітності та аудиту в Україні» (EU-FAAR) та міжнародній конференції «Актуальні питання розвитку аудиту: майбутнє професії».

НАГЛЯД ЗА ДЕЛЕГОВАНИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

Рада нагляду затвердила кошторис АПУ на 2020 рік в частині делегованих повноважень, а також погодила щорічний план-графік проведення перевірок з контролю якості на 2020 рік.

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

Також Рада нагляду з метою усунення виявлених порушень у

діяльності АПУ при виконанні нею делегованих повноважень надавала АПУ відповідні рекомендації. Члени Ради нагляду беруть участь у роботі органів АПУ в межах нагляду за виконанням делегованих повноважень.

ІНФОРМАЦІЙНО-КОМУНІКАЦІЙНІ ЗАХОДИ

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

- круглий стіл з питань безперервного професійного навчання аудиторів;
- міжнародна конференція «Актуальні питання розвитку аудиту: майбутнє професії»;
- круглий стіл з питань результатів перевірок з контролю якості аудиторських послуг.

Також ОСНАД з метою уникнення недоліків у діяльності САД проводив роз'яснювальну роботу шляхом розміщення інформаційних повідомлень на офіційному вебсайті ОСНАД:

- інформаційне повідомлення щодо актуальних питань

- застосування суб'єктами аудиторської діяльності міжнародного стандарту супутніх послуг 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації»;
- інформаційне повідомлення щодо змін в законодавстві, пов'язаних з оприлюдненням фінансової звітності;
- інформаційне повідомлення щодо врахування чинників, пов'язаних з пандемією COVID 19 та застосуванням відповідних обмежувальних заходів, при проведенні аудиту фінансової звітності;
- інформаційне повідомлення щодо актуальних питань пов'язаних із заповненням Форми подання інформації про надання суб'єктом аудиторської діяльності

послуг підприємствам, що становлять суспільний інтерес;

- інформаційне повідомлення щодо внесення змін до Рекомендацій щодо проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг;
- інформаційне повідомлення стосовно окремих питань набуття суб'єктами господарювання статусу підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- інформаційне повідомлення щодо необхідності забезпечення повноти, достовірності та своєчасності подання відомостей для оприлюднення у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.

РОЗГЛЯД ЗВЕРНЕНЬ НАРОДНИХ ДЕПУТАТІВ УКРАЇНИ, ГРОМАДЯН, УСТАНОВ І ОРГАНІЗАЦІЙ З ПИТАНЬ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ДІЯЛЬНІСТЮ ОСНАД

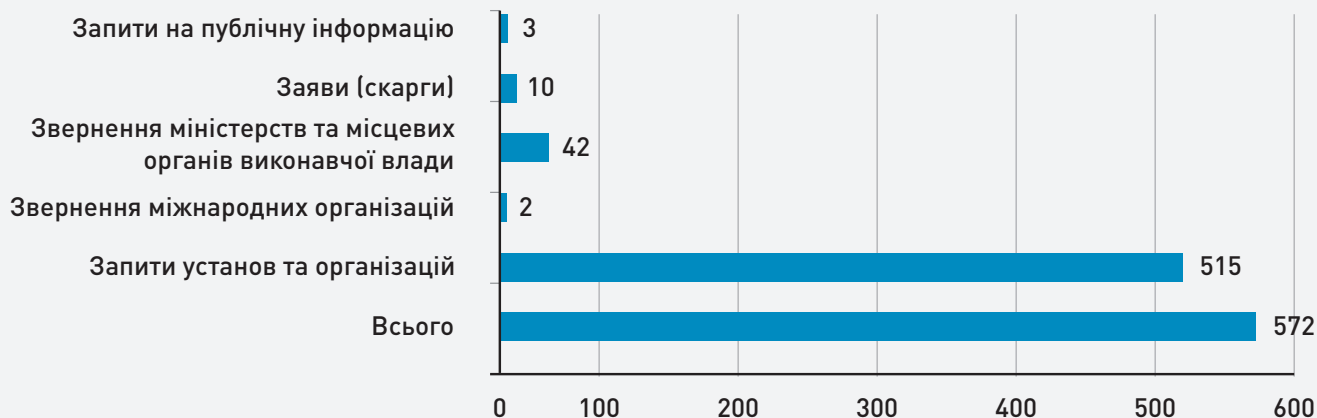
Протягом 2020 року до ОСНАД надійшло: 3 запити на публічну інформацію, 10 заяв (скарг), 42 звернення міністерств та місцевих органів виконавчої влади, 2 звернення міжнародних організацій (додатково здійснюється систематичне спілкування шляхом електронного листування), 515 запитів установ та організацій (з них 96 запитів АПУ) (рис. 11).

Запити було розглянуто та опрацьовано Інспекцією. Деякі питання розглядалася та узгоджувалась на засіданнях Ради нагляду з аудиторської діяльності та Комісії з атестації.

У запитах були порушені питання, пов'язані з дотриманням вимог і порядку застосування окремих норм Закону та дотриманням норм МСА. Також значна кількість запитів з приводу здійснення перевірки на предмет наявності порушень та ознак професійного проступку САД.

Діджиталізація документообігу була реалізована шляхом використання системи електронного документообігу «АСКОД», інформаційної системи «АСКОД Онлайн» та електронного листування.

У 2020 році документообіг для організації проведення перевірок з контролю якості аудиторських відбувався переважно з використанням інформаційної системи «АСКОД Онлайн», а саме: планування та організація перевірки, направлення програми перевірки, узгодження висновків та рекомендацій із САД, оформлення звіту про результати перевірки та підписання протоколу, а також відстеження виконання наданих САД за результатами перевірки з контролю якості аудиторських послуг обов'язкових до виконання рекомендацій.

Рисунок 11. Вхідна кореспонденція

ДІЯЛЬНІСТЬ ІЗ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АТЕСТАЦІЇ АУДИТОРІВ

Відповідно до Закону атестація аудиторів здійснюється Комісією з атестації, яка складається з дев'яти осіб та формується шляхом делегування до її складу:

- 1) однієї особи від вищих навчальних закладів за поданням центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та
- реалізує державну політику у сфері вищої освіти;
- 2) двох осіб - представників професійних організацій аудиторів та бухгалтерів,

- які є членами Міжнародної федерації бухгалтерів;
- 3) однієї особи від АПУ;
 - 4) по одній особі від Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного розвитку, та двох осіб від Національного банку України.

Перший склад Комісії з атестації був затверджений наказом Міністерства фінансів України від 21 грудня 2018 року № 1081. Положення про Комісію з атестації затверджено наказом Міністерства фінансів України від 22 січня 2020 року № 20.

Упродовж 2020 року років відбулося чотири засідання Комісії з атестації, на яких вирішувалися питання, що відносяться до повноважень комісії, зокрема, формування нормативного забезпечення процесу атестації аудиторів, організаційне забезпечення складання іспитів кандидатами в аудитори та здійснення заходів з організації процесу безперервного професійного навчання аудиторів.

Комісією з атестації проводилась робота з доопрацювання проєктів порядків безперервного професійного навчання аудиторів, складання іспитів при атестації аудиторів, проходження стажування, зарахування теоретичних знань.

ФОРМУВАННЯ НОРМАТИВНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСУ АТЕСТАЦІЇ АУДИТОРІВ

З урахуванням пропозицій Комісії з атестації Міністерством

фінансів України затверджено в установленому законодавством порядку нормативно-правові акти стосовно атестації та безперервного професійного навчання аудиторів:

- Порядок зарахування теоретичних знань, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 01 червня 2020 року № 256;
- Порядок проходження стажування, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 06 липня 2020 року № 398;
- Порядок складання іспитів при атестації аудиторів, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 06 липня 2020 року № 399;
- Порядок безперервного професійного навчання аудиторів, затверджений наказом Міністерством фінансів України від 06 липня 2020 року № 400.

ЗДІЙСНЕННЯ ЗАХОДІВ З ОРГАНІЗАЦІЇ ПРОЦЕСУ БЕЗПЕРЕРВНОГО ПРОФЕСІЙНОГО НАВЧАННЯ АУДИТОРІВ

Комісією з атестації у 2020 році проводилася робота стосовно визнання суб'єктів, які можуть проводити освітні заходи.

За результатами розгляду Комісією з атестації у 2020 році поданих документів визнано такими, що відповідають вимогам для проведення освітніх заходів, 14 юридичних осіб, та 3 професійні організації аудиторів та/або бухгалтерів та включено їх до Переліку осіб, які можуть проводити освітні заходи відповідно

до Порядку безперервного професійного навчання аудиторів, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 06 липня 2020 року № 400.

Перелік осіб, які можуть проводити освітні заходи, оприлюднено в актуальному стані на офіційному вебсайті ОСНАД.

ЗАПОЧАТКУВАННЯ ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СКЛАДАННЯ ІСПИТІВ КАНДИДАТАМИ В АУДИТОРИ

Наприкінці 2020 року було оголошено конкурс з акредитації центрів з підготовки іспитів.

Крім того, у 2020 році Комісією з атестації проводилася інформаційно-роз'яснювальна робота з питань безперервного професійного навчання аудиторів:

- 19 листопада 2020 року проведено круглий стіл з питань безперервного професійного навчання аудиторів;
- опрацьовано питання, що надійшли від громадськості під час проведення круглого столу з питань безперервного професійного навчання аудиторів, відповіді на які розміщено на офіційному вебсайті ОСНАД;
- забезпечено підготовку відповідей на звернення, що надходять на адресу Комісії з атестації.