The structures and processes that support the operations of the IAASB are facilitated by the International Federation of Accountants® or IFAC®.

The IAASB and IFAC do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Standards on Auditing, International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Control, International Auditing Practice Notes, Exposure Drafts, Consultation Papers, and other IAASB publications are published by, and copyright of, IFAC.

Copyright © December 2018 by IFAC. All rights reserved. This publication may be downloaded for personal and non-commercial use (i.e., professional reference or research) or purchased from www.iaasb.org. Written permission is required to translate, reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of, this document.

The 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN', and IAASB logo are trademarks of IFAC, or registered trademarks and service marks of IFAC in the US and other countries.

For copyright, trademark, and permissions information, please go to permissions permissions@ifac.orgor contact .

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

ISBN: 978-1-60815-389-3

Міжнародна федерація бухгалтерів (International Federation of Accountants) (IFAC®)) сприяє структурам і процесам, що забезпечують діяльність IAASB (РСМАНВ).

Ні IAASB (РМСАНВ), ні IFAC (МФБ) не відповідають за шкоду, заподіяну будь-якій особі, яка діє або утримується від дій на підставі матеріалів у цій публікації, незалежно від того, чи завдано шкоди через недбальство або в інший спосіб.

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

Авторське право © грудень 2018 р. належить IFAC (МФБ). Всі права застережені. Цю публікацію можна завантажити для особистого та комерційного користування (тобто як професійний довідковий матеріал чи для досліджень) або придбати на веб-сайті www.iaasb.org. Для перекладу, відтворення, зберігання чи передачі або для інших аналогічних видів використання цього документа потрібний письмовий дозвіл.

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

Для отримання інформації про авторські права, торговельну марку та дозволи, прохання перейти на сторінку «дозволи» (permissions) або звернутися за адресою електронної пошти: permissions@ifac.org.

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

ISBN: 978-1-60815-389-3

Цей Міжнародний стандарт аудиту 540 (переглянутий) «Аудит облікових оцінок та пов'язане з ними розкриття інформації» Ради з Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості (International Standards on Assurance Engagements), опублікований Міжнародною федерацією бухгалтерів (International Federation of Accountants) в 2018 р. англійською мовою, перекладено на українську мову Міністерством фінансів України (схвалено Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності при Міністерстві фінансів України) у квітні 2021 р., та відтворений з дозволу IFAC (МФБ). Процес перекладу Міжнародного стандарту аудиту 540 (переглянутий) «Аудит облікових оцінок та пов'язане з ними розкриття інформації» був розглянутий IFAC (МФБ), і переклад виконувався відповідно до Документа про політику – «Політика щодо перекладу публікацій Міжнародної федерації бухгалтерів ("Policy Statement – Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants International Federation of Accountants")». Затверджений текст усього Міжнародного стандарту аудиту 540 (переглянутий) «Аудит облікових оцінок та пов'язане з ними розкриття інформації» є опублікований IFAC (МФБ) англійською мовою. IFAC (МФБ) не несе відповідальності за точність і повноту перекладу або дії, які можуть відбутися в результаті перекладу.

Авторське право на текст англійською мовою Міжнародного стандарту аудиту 540 (переглянутий) «Аудит облікових оцінок та пов'язане з ними розкриття інформації» © 2018 р. належить IFAC (МФБ). Всі права захищені.

Авторське право на текст українською мовою Міжнародного стандарту аудиту 540 (переглянутий) «Аудит облікових оцінок та пов'язане з ними розкриття інформації» © 2018 р. належить IFAC (МФБ). Всі права захищені.

Назва мовою оригіналу: International Standard on Auditing 540 (Revised), Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures.

ISBN: 978-1-60815-389-3

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

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 540 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ) «АУДИТ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК ТА ПОВ'ЯЗАНЕ З НИМИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ»

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються 15 грудня 2019 р. або пізніше)

ЗМІСТ

Параграф

Вступ

Сфера застосування цього МСА 1

Характер облікових оцінок 2–3

Ключові концепції цього МСА 4–9

Дата набрання чинності 10

Ціль 11

Визначення 12

Вимоги

Процедури оцінки ризиків і пов'язані з ними заходи 13–15

Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення 16–17

Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення 18–30

Розкриття інформації, пов'язане з обліковими оцінками 31

Ознаки можливої упередженості управлінського персоналу 32

Загальне оцінювання, що ґрунтується на виконаних аудиторських процедурах 33–36

Письмові запевнення 37

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінському персоналу або іншим відповідним сторонам……. 38

Документація 39

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Характер облікових оцінок A1–A7

Ключові концепції цього МСА A8–A13

Визначення A14–A18

Процедури оцінки ризиків і пов'язані з ними заходи A19–A63

Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривленняA64–A80

Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення A81–A132

Ознаки можливої упередженості управлінського персоналу……..A133-A136

Загальне оцінювання, що ґрунтується на виконаних аудиторських процедурах.. .....……..A137–A144

Письмові запевнення A145

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінському персоналу або іншим відповідним сторонам ... A146–A148

Документація..... A149–A152

Додаток 1: Чинники невід'ємного ризику

Додаток 2: Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями

Міжнародний стандарт аудиту (МС(А) 540 (переглянутий) «Аудит облікових оцінок та пов'язане з ними розкриття інформації» слід читати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

МСА 540 (переглянутий) отримав схвалення Ради з нагляду за дотриманням суспільних інтересів (РНСІ), яка дійшла висновку, що при розробці стандарту дотримано процедуру схвалення та випуску стандартів та приділено належну увагу суспільним інтересам.

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає відповідальність аудитора, що стосується облікових оцінок та пов'язаного з ними розкриття інформації при аудиті фінансової звітності. Зокрема, він містить вимоги та керівництво, що посилаються або поширюються на те, як слід застосовувати МСА 315 (переглянутий)[1], МСА 330[2], МСА 450[3], МСА 500[4] та інші доречні МСА стосовно облікових оцінок та пов'язаного з ними розкриття інформації. Він також містить вимоги та керівництво з оцінювання викривлень облікових оцінок та пов'язаного з ними розкриття інформації, а також ознаки можливої упередженості управлінського персоналу.

Характер облікових оцінок

2. Облікові оцінки широко варіюються за характером, та згідно з вимогами їх має виконувати управлінський персонал, якщо монетарні суми неможливо прямо спостерігати. Оцінка цих монетарних сум залежить від невизначеності оцінювання, яка відображає властиві обмеження знань або даних. Ці обмеження призводять до властивої суб'єктивності та розбіжності в результатах оцінки. Процес здійснення облікових оцінок передбачає вибір та застосування методу, в якому використовуються припущення та дані, що потребують судження управлінського персоналу та можуть призводити до складності оцінки. Вплив складності, суб'єктивності чи інших чинників невід'ємного ризику на оцінку цих монетарних сум впливає на їх чутливість до викривлення (див. параграф А1–А6, Додаток 1).

3. Хоча цей МСА застосовується до всіх облікових оцінок, ступінь залежності облікової оцінки від невизначеності оцінювання суттєво варіюватиметься. Характер, час та обсяг процедур оцінки ризику та подальших аудиторських процедур, які вимагаються цим МСА, варіюватиметься залежно від невизначеності оцінювання та оцінок пов'язаних із нею ризиків суттєвого викривлення. Для певних облікових оцінок невизначеність оцінювання може бути дуже низькою залежно від їх характеру; складність та суб'єктивність, пов'язані з їх здійсненням, також можуть бути дуже низькими. Не очікується, що для таких облікових

---

[1] МСА 315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»

[2] МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»

[3] МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту»

[4] МСА 500 «Аудиторські докази»

оцінок процедури оцінки ризиків та подальші аудиторські процедури, які вимагаються цим МСА, будуть розширеними. Якщо невизначеність оцінювання, складність або суб'єктивність дуже високі, очікується, що такі процедури будуть більш розширеними. Цей МСА містить керівництво щодо можливості масштабування вимог цього МСА (див. параграф А7).

Ключові концепції цього МСА

4. Цей МСА вимагає окремої оцінки невід'ємного ризику для цілей оцінювання ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень для облікових оцінок. Залежно від характеру конкретної облікової оцінки, вразливість твердження до викривлення, яке може бути суттєвим, може залежати або на неї можуть впливати невизначеність оцінювання, складність, суб'єктивність чи інші чинники невід'ємного ризику, а також взаємозв'язок між ними. Як пояснюється в МСА 200[5], невід'ємний ризик є вищим для деяких тверджень і пов'язаних із ними класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації, ніж для інших. Відповідно, оцінка невід'ємного ризику залежить від ступеня впливу чинників невід'ємного ризику на ймовірність або величину викривлення, та варіюється за шкалою, яка в цьому МСА називається спектром невід'ємного ризику (див. параграф А8–А9, А65–А66, Додаток 1).

5. Цей МСА посилається на відповідні вимоги в МСА 315 (переглянутому) та МСА 330, і надає пов'язані з ними керівництво, щоб привернути особливу увагу до важливості рішень аудитора щодо заходів контролю, які стосуються облікових оцінок, включаючи рішення про таке:

   - чи існують заходи контролю, доречні до аудиту, структуру яких аудитору потрібно оцінити та визначити, чи були вони впроваджені;
   - чи тестувати ефективність функціонування відповідних заходів контролю.

6. Цей МСА вимагає також окремої оцінки ризику контролю під час оцінювання ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень для облікових оцінок. Оцінюючи ризик контролю, аудитор враховує, чи передбачають подальші аудиторські процедури заплановану довіру до ефективності функціонування заходів контролю. Якщо аудитор не виконує тести заходів контролю, оцінку аудитором ризику суттєвого викривлення на рівні тверджень не можна зменшити за рахунок

[5] МСА200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», параграф А40

ефективного функціонування заходів контролю стосовно конкретного твердження[6] (див. параграф А10).

7. У цьому МСА особлива увага приділяється тому, що подальші аудиторські процедури аудитора (включаючи, якщо прийнятно, тести заходів контролю) мають бути відповіддю на причини оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень, враховуючи вплив одного або кількох чинників невід'ємного ризику та оцінку ризику контролю аудитором.

8. На здійснення професійного скептицизму стосовно облікових оцінок впливає розгляд аудитором чинників невід'ємного ризику та його важливість зростає, якщо існує більший ступінь залежності облікових оцінок або впливу на них невизначеності оцінювання, складності, суб'єктивності чи інших чинників невід'ємного ризику. Подібно до цього, здійснення професійного скептицизму є важливим, якщо існує більша чутливість до викривлення внаслідок упередженості або шахрайства управлінського персоналу (див. параграф А11).

9. Цей МСА вимагає від аудитора оцінити, на основі виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів, чи є обґрунтованими[7] або викривленими облікові оцінки та пов'язане з ними розкриття інформації в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Для цілей цього МСА в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування обґрунтований означає, що відповідні вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування застосовувалися належно, включаючи ті, в яких розглядається (див. параграф А12–А13, А139–А144):

   - здійснення облікових оцінок, включаючи вибір методу, припущень та даних з огляду на характер облікових оцінок, а також факти та обставини суб'єкта господарювання;
   - вибір точкової оцінки управлінського персоналу;
   - розкриття інформації про облікову оцінку, включаючи розкриття інформації про те, як розроблялася облікова оцінка, та інформації, яка пояснює характер, обсяг та джерела невизначеності оцінювання.

Дата набрання чинності

10. Цей МСА є чинним для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються 15 грудня 2019 р. або пізніше.

---

6 МСА 530 «Аудиторська вибірка», Додаток 3

7 Див. також МСА 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності», параграф 13(с).

Ціль

11. Ціллю аудитора є отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів того, чи є обґрунтованими облікові оцінки та пов'язане з ними розкриття інформації в фінансовій звітності в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Визначення

12. Для цілей МСА наведені нижче терміни мають такі значення:

    (a) облікова оцінка (accounting estimate) – сума в грошовому вираженні, оцінка якої, відповідно до вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування, залежить від невизначеності оцінювання (див. параграф А14);

    (b) точкова оцінка аудитора або діапазон аудитора (auditor's point estimate or auditor's range) – сума або діапазон сум відповідно розроблені аудитором під час оцінювання точкової оцінки управлінського персоналу (див. параграф А15);

    (c) невизначеність оцінювання (estimation uncertainty) – чутливість до властивої неточності оцінки (див. параграф А16, Додаток 1);

    (d) упередженість управлінського персоналу (management bias) – відсутність нейтральності з боку управлінського персоналу при складанні інформації (див. параграф А17);

    (e) точкова оцінка управлінського персоналу (management's point estimate) – сума, обрана управлінським персоналом для визнання або розкриття інформації у фінансовій звітності як облікова оцінка.

    (f) результат облікової оцінки (outcome of an accounting estimate) – фактична сума в грошовому вираженні, що є наслідком аналізу операції (операцій), події (подій) або умови (умов), які розглядаються в обліковій оцінці (див. параграф А18).

Вимоги

Процедури оцінки ризиків і пов'язані з ними заходи

13. Аудитор, отримуючи розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, як цього вимагає МСА 315 (переглянутий)[8], повинен отримати розуміння наведених нижче питань, що стосуються облікових оцінок суб'єкта господарювання. Процедури аудитора для отримання розуміння повинні виконуватися в обсязі, необхідному, щоб забезпечити прийнятну основу для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого

[8] МСА315 (переглянутий), параграфи 3, 5–6, 9, 11–12, 15–17 та 20–21

викривлення на рівні фінансової звітності та рівні тверджень (див. параграф А19–А22).

Суб'єкт господарювання та його середовище:

(a) операції, інші події та умови суб'єкта господарювання, які можуть призводити до потреби в облікових оцінках або їх змін, які слід визнавати або про які слід розкривати інформацію в фінансовій звітності (див. параграф А23);

(b) вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування, що стосуються облікових оцінок (включаючи критерії визнання, основи оцінки та відповідні вимоги до подання і розкриття інформації); як вони застосовуються в контексті характеру та обставин суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі, наскільки операції та інші події або умови залежать або на них впливають чинники невід'ємного ризику (див. параграф А24–А25);

(c) регуляторні чинники, доречні до облікових оцінок суб'єкта господарювання, включаючи, якщо застосовно, нормативні положення, пов'язані з пруденційним наглядом (див. параграф А26);

(d) характер облікових оцінок та пов'язане з ними розкриття інформації, які за очікуванням аудитора мають бути включені до фінансової звітності суб'єкта господарювання на основі розуміння аудитором питань у 13(a)–(c) вище (див. параграф А27).

Внутрішній контроль суб'єкта господарювання:

(e) характер і обсяг нагляду та управління, що існують у суб'єкта господарювання щодо процесу фінансового звітування управлінського персоналу, доречні до облікових оцінок (див. параграф А28–А30);

(f) як управлінський персонал ідентифікує необхідність у спеціалізованих навичках або знаннях та застосовує їх до облікових оцінок, у тому числі необхідність використання експерта управлінського персоналу (див. параграф А31);

(g) як процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання ідентифікує та реагує на ризики, що стосуються облікових оцінок (див. параграф А32–А33).

(h) Інформаційна система суб'єкта господарювання, що стосується облікових оцінок, включаючи:

  (i) класи операцій, події та умови, які є значущими для фінансової звітності та призводять до необхідності облікових

оцінок або їх змін та пов'язаного з ними розкриття інформації (див. параграф А34–А35);

(ii) стосовно облікових оцінок і пов'язаного з ними розкриття інформації як управлінський персонал:

a. ідентифікує доречні методі, припущення або джерела даних та потребу їх змін, які є прийнятними в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування, включаючи те, як управлінський персонал (див. параграф А36–А37):

i. вибирає або розробляє та застосовує використані методи, в тому числі використання моделей (див. параграф А38–А39);

ii. вибирає припущення, які слід використати, в тому числі, розгляд альтернатив, та ідентифікує значні припущення (див. параграф А40–А43);

iii. вибирає дані, які слід використати (див. параграф А44);

b. розуміє ступінь невизначеності оцінювання, в тому числі шляхом розгляду діапазону можливих результатів оцінки (див. параграф А45);

c. розглядає невизначеність оцінювання, включаючи процес вибору точкової оцінки та пов'язаного з нею розкриття інформації для включення до фінансової звітності. (див. параграф А46–А49);

(i) доречні до аудиту заходи контролю за процесом управлінського персоналу щодо здійснення облікових оцінок, як описано в параграфі 13(h)(ii) (див. параграф А50–А54);

(j) як управлінський персонал виконує огляд результату (результатів) попередніх облікових оцінок та діє у відповідь на результати цього огляду.

14. Аудитор повинен виконувати огляд результату попередніх облікових оцінок або, якщо застосовно, їх подальшої повторної оцінки, щоб допомогти в ідентифікації ризиків та оцінюванні ризиків суттєвого викривлення в поточному періоді. Аудитор повинен враховувати характеристики облікових оцінок при визначенні характеру та обсягу цього огляду. Огляд не має на меті поставити під сумнів судження щодо облікових оцінок попереднього періоду, які були прийнятними на основі інформації, доступної під час їх здійснення (див. параграф А55–А60).

15. Стосовно облікових оцінок, аудитор повинен визначити, чи потребує команда із завдання спеціалізованих навичок або знань, щоб виконати процедури оцінки ризиків, ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення, розробити та виконати аудиторські процедури, щоб вжити дії у відповідь на ці ризики або оцінити отримані аудиторські докази (див. параграф А61–А63).

Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення

16. Під час ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення, що стосуються облікової оцінки та пов'язаного з нею розкриття інформації на рівні тверджень, як цього вимагає МСА 315 (переглянутий)[9], аудитор повинен окремо оцінити невід'ємний ризик і ризик контролю. Аудитор повинен враховувати наведене нижче під час ідентифікації ризиків суттєвого викривлення та оцінювання невід'ємного ризику (див. параграф А64–А71):

    (a) ступінь залежності облікової оцінки від невизначеності оцінювання (див. параграф А72–А75);

    (b) ступінь впливу складності, суб'єктивності чи інших чинників невід'ємного ризику (див. параграф А76–А79) на:

        (i) вибір та застосування методу, припущень та даних під час здійснення облікової оцінки або

        (ii) вибір точкової оцінки управлінського персоналу та пов'язане з нею розкриття інформації для включення до фінансової звітності.

17. Аудитор повинен визначити, чи є значним, за судженням аудитора, будь-який з ризиків суттєвого викривлення, ідентифікованих та оцінених відповідно до параграфа 16[10]. Якщо аудитор визначив, що значний ризик існує, він повинен отримати розуміння заходів контролю суб'єкта господарювання, включаючи заходи контролю, доречні до цього ризику[11] (див. параграф А80).

Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення

18. Як цього вимагає МСА 330[12], подальші аудиторські процедури аудитора мають відповідати на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні

---

9 МСА 315 (переглянутий), параграфи 25 і 26

10 МСА 315 (переглянутий), параграф 27

11 МСА 315 (переглянутий), параграф 29

12 МСА 330, параграфи 6–15 і 18

тверджень[13], із врахуванням причин оцінки, визначеної для цих ризиків. Подальші аудиторські процедури аудитора мають містити один або кілька з таких підходів:

(a) отримання аудиторських доказів на основі подій, що відбуваються до дати аудиторського звіту (див. параграф 21);

(b) тестування того, як управлінський персонал здійснював облікову оцінку (див. параграфи 22–27), або

(c) розробка точкової оцінки або діапазону аудитора (див. параграфи 28–29).

Подальші аудиторські процедури аудитора мають враховувати, що чим вище оцінений ризик суттєвих викривлень, тим більш переконливими мають бути аудиторські докази[14]. Аудитор повинен розробити та виконувати подальші аудиторські процедури без упередженості щодо отримання аудиторських доказів, які можуть бути підтвердними, або щодо виключення аудиторських доказів, які можуть бути суперечливими (див. параграф А81–А84).

19. Аудитор повинен розробити та виконувати тести для отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів стосовно ефективності функціонування відповідних заходів контролю, як цього вимагає МСА 330[15], якщо:

(a) оцінка аудитором ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень містить очікування того, що заходи контролю функціонують ефективно, або

(b) лише одні процедури по суті не можуть надати достатніх та прийнятних аудиторських доказів на рівні тверджень.

Стосовно облікових оцінок тести аудитором таких заходів контролю мають бути діями у відповідь на причини оцінки, наданої ризикам суттєвого викривлення. Під час розробки та здійснення тестів заходів контролю, аудитор повинен отримати тим більш переконливі аудиторські докази, чим більше він довіряє ефективності контролю[16] (див. параграф А85–А89).

20. Щодо значного ризику, що стосується облікової оцінки, подальші аудиторські процедури аудитора мають містити тести заходів контролю в поточному періоді, якщо аудитор планує довіряти цим заходам контролю.

---

[13] МСА 330, параграфи 6–7 і 21

[14] МСА 330, параграф 7(b)

[15] МСА 330, параграф 8

[16] МСА 330, параграф 9

Якщо підхід до значного ризику складається тільки з процедур по суті, ці процедури мають містити тести деталей[17] (див. параграф А90).

Отримання аудиторських доказів на основі подій, що відбуваються до дати аудиторського звіту

21. Якщо подальші аудиторські процедури аудитора складаються з отримання аудиторських доказів на основі подій, що відбуваються до дати аудиторського звіту, аудитор повинен оцінити, чи є такі аудиторські докази достатніми та прийнятними для реагування на ризики суттєвого викривлення, що стосуються облікової оцінки, з урахуванням того, що зміни обставин та інших відповідних умов у період між подією та датою оцінки можуть впливати на значущість таких аудиторських доказів в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування (див. параграф А91–А93).

Тестування того, як управлінський персонал здійснював облікову оцінку

22. Під час тестування того, як управлінський персонал здійснював облікову оцінку, подальші аудиторські процедури аудитора мають містити процедури, розроблені та виконані відповідно до параграфів 23–26, щоб отримати достатні та прийнятні аудиторські докази стосовно ризиків суттєвого викривлення, що стосуються (див. параграф А94):

    (a) вибору та застосування методів, значних припущень та даних, використаних управлінським персоналом під час здійснення облікової оцінки;

    (b) вибору точкової оцінки та розробки розкриття відповідної інформації про невизначеність оцінювання управлінським персоналом.

Методи

23. При застосуванні вимог параграфа 22 щодо методів, подальші аудиторські процедури аудитора мають розглядати:

    (a) чи є вибраний метод прийнятним у контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування, та, якщо застосовно, чи є прийнятними зміни порівняно з методом, який використовувався в попередніх періодах (див. параграф А95, А97);

    (b) чи призводять судження, зроблені під час вибору методу, до ознак можливої упередженості управлінського персоналу (див. параграф А96);

    (c) чи застосовуються обчислення відповідно до методу та чи є вони

[17] МСА 330, параграфи 15 і 21

математично правильними;

(d) чи застосовуються судження послідовно, якщо застосування методу управлінським персоналом передбачає складне моделювання, та, якщо застосовно (див. параграф А98–А100):

(i) чи відповідає структура моделі меті оцінки застосовної концептуальної основи фінансового звітування, чи є вона прийнятною за конкретних обставин, та, якщо застосовно, чи є прийнятними зміни порівняно з моделлю попереднього періоду за конкретних обставин;

(ii) чи відповідають коригування до вихідних даних моделі меті оцінки в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування та чи є вони прийнятними за конкретних обставин;

(e) чи забезпечувалася цілісність значних припущень і даних при застосуванні методу (див. параграф А101).

Значні припущення

24. Під час застосування вимог параграфа 22 щодо значних припущень подальші аудиторські процедури аудитора мають розглядати:

(a) чи є прийнятними значні припущення в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування, та, якщо застосовно, чи є прийнятними зміни порівняно з попередніми періодами (див. параграф А95, А102–А103);

(b) чи призводять судження, зроблені під час вибору значних припущень до ознак можливої упередженості управлінського персоналу (див. параграф А96);

(c) чи узгоджуються значні припущення одне з одним і з припущеннями, використаними в інших облікових оцінках, або з відповідними припущеннями, використаними в інших видах господарської діяльності суб’єкта господарювання, на основі знань аудитора, отриманих під час аудиту (див. параграф А104);

(d) якщо застосовно, чи має намір управлінський персонал виконати конкретні плани дій та чи має спроможність здійснити їх (див. параграф А105).

Дані

25. Під час застосування вимог параграфа 22 щодо даних, подальші аудиторські процедури аудитора мають розглядати:

(a) чи є прийнятними дані в контексті застосовної концептуальної

основи фінансового звітування та, якщо застосовно, чи є прийнятними зміни порівняно з попередніми періодами (див. параграф А95, А106);

(b) чи призводять судження, зроблені під час вибору даних, до ознак можливої упередженості управлінського персоналу (див. параграф А96);

(c) чи є доречними та достовірними дані за конкретних обставин (див. параграф А107);

(d) чи належно розумів або тлумачив управлінський персонал дані, в тому числі стосовно контрактних умов (див. параграф А108).

Вибір точкової оцінки управлінського персоналу та пов'язане з нею розкриття інформації про невизначеність оцінювання.

26. Під час застосування вимог параграфа 22 подальші аудиторські процедури аудитора мають розглядати, чи вжив управлінський персонал прийнятних заходів у контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування для:

(a) зрозуміння невизначеності оцінювання (див. параграф А109);

(b) розгляду невизначеності оцінювання шляхом вибору прийнятної точкової оцінки та розробки відповідного розкриття інформації про невизначеність оцінювання (див. параграф А110–А114).

27. Якщо, за судженням аудитора, яке ґрунтується на отриманих аудиторських доказах, управлінський персонал не вжив прийнятних заходів з метою зрозуміння або розгляду невизначеності оцінювання, аудитор повинен (див. параграф А115–А117):

(a) звернутися з проханням до управлінського персоналу виконати додаткові процедури для зрозуміння невизначеності оцінювання або реагування на неї шляхом перегляду вибору точкової оцінки управлінського персоналу або шляхом розгляду надання додаткового розкриття інформації, що стосується невизначеності оцінювання, та оцінити відповідь (відповіді) управлінського персоналу відповідно до параграфа 26;

(b) розробити, наскільки це можливо, точкову оцінку або діапазон аудитора відповідно до параграфів 28–29, якщо аудитор визначає, що відповідь управлінського персоналу на прохання аудитора недостатньо враховує невизначеність оцінювання;

(c) оцінити, чи існує недолік внутрішнього контролю, та якщо існує,

повідомити інформацію відповідно до МСА 265[18].

Розробка точкової оцінки або діапазону аудитора

28. Коли аудитор розробляє точкову оцінку або діапазон, щоб оцінити точкову оцінку управлінського персоналу та пов'язане з нею розкриття інформації про невизначеність оцінювання, включаючи, якщо цього вимагає параграф 27(b), подальші аудиторські процедури аудитора мають містити процедури, щоб оцінити, чи є прийнятними використані методи, припущення чи дані в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Незалежно від того, чи використовує аудитор методи, припущення чи дані управлінського персоналу або власні методи, припущення чи дані аудитора, слід розробити та виконати ці подальші аудиторські процедури, щоб розглянути питання в параграфах 23–25 (див. параграф А118–А123).

29. Якщо аудитор розробляє діапазон аудитора, аудитор повинен:

    (a) визначити, що діапазон містить лише суми, які підтверджуються достатніми та прийнятними аудиторськими доказами та оцінені аудитором як обґрунтовані в контексті цілей оцінки та вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування (див. параграф А124–А125);

    b) розробити та виконувати подальші аудиторські процедури, щоб отримати достатні та прийнятні аудиторські докази стосовно оцінених ризиків суттєвого викривлення, пов'язаних із розкриттям інформації в фінансовій звітності, яка описує невизначеність оцінювання.

Інші міркування, що стосуються аудиторських доказів

30. Під час отримання аудиторських доказів стосовно ризиків суттєвого викривлення, пов'язаних з обліковими оцінками, незалежно від джерела інформації, яку можна використовувати як аудиторські докази, аудитор повинен дотримуватися відповідних вимог у МСА 500.

    При використанні роботи експерта управлінського персоналу вимоги в параграфах 21–29 цього МСА можуть допомогти аудитору оцінити прийнятність роботи експерта як аудиторських доказів щодо відповідного твердження згідно з параграфом 8(c) МСА 500. Під час оцінювання роботи експерта управлінського персоналу, на характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур впливає оцінювання аудитором компетентності, можливостей та об'єктивності експерта, розуміння аудитором характеру роботи, виконаної експертом, та обізнаність

[18] МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»

аудитора зі сферою спеціальних знань експерта (див. параграф А126–А132).

Розкриття інформації, пов'язане з обліковими оцінками

31. Аудитор повинен розробити та виконувати подальші аудиторські процедури, щоб отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, які стосуються оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень щодо розкриття інформації, пов'язаного з обліковою оцінкою, крім розкриття інформації, пов'язаного з невизначеністю оцінювання, яке розглядалося в параграфах 26(b) і 29(b).

Ознаки можливої упередженості управлінського персоналу

32. Аудитор повинен оцінити, чи є ознаками можливої упередженості управлінського персоналу судження та рішення, здійснені управлінським персоналом під час виконання облікових оцінок, включених до фінансової звітності, навіть якщо кожне з них окремо є обґрунтованим. Якщо ідентифіковано ознаки можливої упередженості управлінського персоналу, аудитор повинен оцінити наслідки для аудиту. У випадках, коли існує намір ввести в оману, упередженість управлінського персоналу є шахрайською за характером (див. параграф А133–А136).

Загальне оцінювання, що ґрунтується на виконаних аудиторських процедурах

33. Під час застосування МСА 330 до облікових оцінок[19], аудитор повинен оцінити, ґрунтуючись на виконаних аудиторських процедурах та отриманих аудиторських доказах (див. параграфи А137–А138):

    (a) чи залишаються прийнятними оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень, включаючи випадки, коли ідентифіковано ознаки можливої упередженості управлінського персоналу;

    (b) чи здійснені відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування рішення управлінського персоналу, що стосуються визнання, оцінки, подання та розкриття інформації про ці облікові оцінки в фінансовій звітності;

    (c) чи отримані достатні та прийнятні аудиторські докази.

34. Під час оцінювання, якого вимагає параграф 33(c), аудитор повинен брати до уваги всі доречні отримані аудиторські докази, незалежно від того, чи є вони підтвердними або суперечливими[20]. Якщо аудитор не може

[19] МСА 330, параграфи 25–26

[20] МСА 500, параграф 11

отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, він повинен оцінити наслідки для аудиту або думки аудитора щодо фінансової звітності відповідно до МСА 705 (переглянутого)[21].

Визначення того, чи є облікові оцінки обґрунтованими або викривленими

35. Аудитор повинен визначити, чи є обґрунтованими або чи є викривленими облікові оцінки та пов'язане з ними розкриття інформації в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування. МСА 450[22] надає керівництво щодо того, як аудитор може розрізняти викривлення (фактичні, викривлення внаслідок судження і викривлення внаслідок прогнозу) для оцінювання аудитором впливу невиправлених викривлень на фінансову звітність (див. параграф А12–А13, А139–А144).

36. Стосовно облікових оцінок, аудитор повинен оцінити:

    (a) у випадку концептуальної основи достовірного подання – чи включив управлінський персонал розкриття інформації, потрібне для досягнення достовірного подання фінансової звітності в цілому[23], крім розкриття інформації, яке конкретно вимагається цією концептуальною основою, або

    (b) у випадку концептуальної основи дотримання вимог, чи є розкриття інформації необхідним для того, щоб фінансова звітність не вводила в оману[24].

Письмові запевнення

37. Аудитор повинен звернутися до управлінського персоналу з проханням надати письмові запевнення[25], та, за потреби, до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо прийнятності методів, значних припущень та даних, використаних під час здійснення облікових оцінок та пов'язаного з ними розкриття інформації, щоб досягти визнання, оцінки або розкриття інформації, які відповідають застосовній концептуальній основі фінансового звітування. Аудитор також повинен розглянути необхідність отримання запевнень щодо конкретних (див. параграф А145).

---

21 МСА 705 (переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»

22 МСА 450, параграф А6

23 Див. також МСА 700 (переглянутий), параграф 14.

24 Див. також МСА 700 (переглянутий), параграф 19.

25 МСА 580 «Письмові запевнення»

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінському персоналу або іншим відповідним сторонам

38. Під час застосування МСА 260 (переглянутого)[26] та МСА 265[27] від аудитора вимагається повідомляти інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, або управлінському персоналу про певні питання, включаючи значущі якісні аспекти облікових практик та значні недоліки внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, відповідно. При цьому, аудитор повинен розглянути питання, якщо такі є, для повідомлення інформації щодо облікових оцінок, та враховувати, чи пов'язані причини ризиків суттєвих викривлень із невизначеністю оцінювання, або чи пов'язані вони з впливом складності, суб'єктивності чи інших чинників невід'ємного ризику на здійснення облікових оцінок та відповідне розкриття інформації. Крім того, за певних обставин, від аудитора вимагається, відповідно до законодавчого або нормативного акту, повідомляти інформацію про певні питання іншим відповідним сторонам, таким як регуляторні органи або органи пруденційного нагляду (див. параграф А146–А148).

Документація

39. Аудитор повинен включати до аудиторської документації[28] (див. параграф А149–А152):

    (a) основні елементи розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль суб'єкта господарювання, пов'язаний з обліковими оцінками суб'єкта господарювання;

    (b) зв'язок подальших аудиторських процедур аудитора з оціненими ризиками суттєвого викривлення на рівні тверджень[29], беручи до уваги причини (незалежно від того, чи пов'язані вони з невід'ємним ризиком або ризиком контролю), що пояснюють оцінку цих ризиків;

    (c) дія (дії) аудитора у відповідь, якщо управлінський персонал не вжив прийнятних заходів, щоб зрозуміти та реагувати на невизначеність оцінювання;

    (d) ознаки можливої упередженості управлінського персоналу, що стосуються облікових оцінок, якщо такі є, та оцінювання аудитором

---

[26] МСА 260 (переглянутий) «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями», параграф 16(a)

[27] МСА 265, параграф 9

[28] МСА 230 «Аудиторська документація», параграфи 8–11, A6, A7 і A10

[29] МСА 330, параграф 28(b)

наслідків для аудиту, як цього вимагає параграф 32;

(e) значні судження, що стосуються визначення аудитором того, чи є облікові оцінки та пов'язане з ними розкриття інформації обґрунтованими в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування, або чи є вони викривленими.

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Характер облікових оцінок (див. параграф 2)

Приклади облікових оцінок

A1. Приклади облікових оцінок, що стосуються класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації, охоплюють:

- застаріння запасів;
- амортизація основних засобів;
- оцінка вартості інфраструктурних активів;
- оцінки вартості фінансових інструментів;
- результат судового розгляду;
- забезпечення очікуваних кредитних збитків;
- оцінка зобов'язань за страховими контрактами;
- гарантійні зобов'язання;
- зобов'язання за виплатою пенсій працівникам;
- платежі на основі акцій;
- справедлива вартість активів або зобов'язань, придбаних при об'єднанні бізнесу, включаючи гудвіл та нематеріальні активи;
- зменшення корисності довгострокових активів або основних засобів, утримуваних для вибуття;
- немонетарні обміни активами або зобов'язаннями між незалежними сторонами;
- дохід, визнаний за довгостроковими контрактами.

Методи

A2. Метод – методика оцінки, використана управлінським персоналом для здійснення облікової оцінки відповідно до необхідної основи оцінки. Наприклад, один визнаний метод, використаний для здійснення облікових

оцінок, що стосується операцій, за якими платіж здійснюється на основі акцій, полягає у визначенні теоретичної ціни опціону «кол» із застосуванням формули опційного ціноутворення Блека-Шоулза. Метод застосовується за допомогою обчислювального програмного інструмента або процесу, який іноді називають моделлю, і передбачає застосування припущень і даних та врахування набору взаємозв'язків між ними.

Припущення та дані

А3. Припущення передбачають судження, що ґрунтуються на доступній інформації про такі питання, як вибір відсоткової ставки, ставки дисконту або судження про майбутні умови чи події. Управлінський персонал може вибирати припущення із цілого ряду прийнятних альтернатив. Припущення, які може здійснити та ідентифікувати експерт управлінського персоналу, стають припущеннями управлінського персоналу, якщо управлінський персонал використовує їх під час здійснення облікової оцінки.

А4. Для цілей цього МСА дані – це інформація, яку можна отримати шляхом прямого спостереження або від сторони, зовнішньої для суб'єкта господарювання. Інформація, отримана шляхом застосування аналітичних методів або методів, що містять тлумачення, до даних, називається похідними даними, якщо такі методи мають усталену теоретичну базу і, отже, меншу потребу в судженні управлінського персоналу. В інших випадках така інформація є припущенням.

А5. Приклади даних охоплюють:

- ціни, узгоджені в ринкових операціях;
- тривалість експлуатації або обсяги випуску продукції верстатом;
- історичні ціни або інші умови, включені до контрактів, такі як передбачена контрактом відсоткова ставка, графік виплат та строк, включений до угоди про позику;
- прогнозну інформацію, таку як економічні прогнози або прогнози доходів, отримані від зовнішнього джерела інформації, або
- майбутню відсоткову ставку, визначену за допомогою методів інтерполяції форвардних відсоткових ставок (похідні дані).

А6. Дані можуть надходити з різноманітніших джерел. Наприклад, дані можна:

- генерувати в організації або зовні;
- отримувати з системи, яка знаходиться в головній книзі або облікових регістрах чи поза ними;
- спостерігати в контрактах або

- спостерігати в законодавчих або нормативних положеннях.

Можливість масштабування (див. параграф 3)

A7. Приклади параграфів, які містять керівництво щодо можливості масштабування вимог цього МСА, наведено в параграфах A20–A22, A63, A67 та A84.

Ключові концепції цього МСА

Чинники невід'ємного ризику (див. параграф 4)

A8. Чинники невід'ємного ризику – характеристики умов і подій, які можуть впливати на вразливість твердження до викривлення, до того, як розглядаються заходи контролю. Додаток 1 докладно пояснює характер цих чинників невід'ємного ризику та їх взаємовідносини в контексті здійснення облікових оцінок та їх подання в фінансовій звітності.

A9. Крім чинників невід'ємного ризику невизначеності оцінювання, складності або суб'єктивності, інші чинники невід'ємного ризику, які аудитор може розглядати під час ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення, можуть охоплювати ступінь залежності облікової оцінки або впливу на неї наведеного нижче:

- зміни характеру або обставин відповідних статей фінансової звітності або вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування, які можуть призводити до потреби змінити метод, припущення або дані, використані для здійснення облікової оцінки;
- чутливості до викривлення внаслідок упередженості або шахрайства управлінського персоналу під час здійснення облікової оцінки.

Ризик контролю (див. параграф 6)

A10. Важливим критерієм для аудитора під час оцінювання ризику контролю на рівні тверджень є ефективність структури заходів контролю, яким аудитор планує довіряти, та наскільки заходи контролю реагують на оцінені невід'ємні ризики на рівні тверджень. Оцінка аудитора, що заходи контролю ефективно розроблені та впроваджені, підтверджує очікування щодо ефективності функціонування заходів контролю при визначенні того, чи слід виконувати їх тести.

Професійний скептицизм (див. параграф 8)

A11. Параграфи A60, A95, A96, A137 та A139 є прикладами параграфів, які описують способи, в які аудитор може здійснювати професійний скептицизм. Параграф A152 надає керівництво щодо способів, в які можна документувати здійснення аудитором професійного скептицизму,

та містить приклади конкретних параграфів в цьому МСА, щодо яких документація може надати докази здійснення професійного скептицизму.

Концепція терміну «обґрунтований» (див. параграфи 9, 35)

A12. Інші міркування, які можуть бути доречними до розгляду аудитором того, чи є облікові оцінки та пов'язане з ними розкриття інформації обґрунтованими в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування, охоплюють:

- чи узгоджуються дані та припущення, використані під час здійснення облікової оцінки одні з одними та з використаними в інших облікових оцінках або видах господарської діяльності суб'єкта господарювання;
- чи враховує облікова оцінка прийнятну інформацію, як цього вимагає застосовна концептуальна основа фінансового звітування.

A13. Термін «належно застосований», використаний в параграфі 9, означає спосіб не тільки дотримання вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування, але також відображення суджень, які узгоджуються з метою основи оцінки в цій концептуальній основі.

Визначення

Облікова оцінка (див. параграф 12(a))

A14. Облікові оцінка – суми в грошовому вираженні, які можуть бути пов'язані з класами операцій або залишками на рахунках, визнаними або інформація про які розкрита в фінансовій звітності. Облікові оцінки також охоплюють суми в грошовому вираженні, включені до розкриття інформації або використані для здійснення суджень щодо визнання або розкриття інформації щодо класу операцій або залишку на рахунку.

Точкова оцінка аудитора або діапазон аудитора (див. параграф 12(b))

A15. Точкову оцінку або діапазон аудитора можна використовувати, щоб прямо оцінити облікову оцінку (наприклад, забезпечення зменшення корисності чи справедливу вартість різних типів фінансових інструментів), або опосередковано (наприклад, суму, яка буде використана як значне припущення для облікової оцінки). Аудитор може застосовувати подібний підхід при розробці суми або діапазону сум під час оцінки немонетарного елемента даних або припущення (наприклад, попередньо оціненого строку корисної експлуатації активу).

Невизначеність оцінювання (див. параграф 12(c))

A16. Не всі облікові оцінки залежать від невизначеності оцінювання високого ступеня. Наприклад, для деяких статей фінансової звітності може існувати активний і відкритий ринок, який надає легкодоступну та достовірну інформацію про ціни, за якими відбуваються фактичні обміни. Проте невизначеність оцінювання може існувати, навіть якщо метод оцінки вартості та дані чітко визначені. Наприклад, оцінка вартості цінних паперів, які котируються на активному і відкритому ринку за ринковою ціною, зареєстрованою на біржі, може потребувати коригування, якщо пакет є значним або підлягає обмеженням щодо відповідності ринковим вимогам. Крім того, загальні економічні обставини, що переважають на той час, наприклад, неліквідність на певному ринку, можуть впливати на невизначеність оцінювання.

Упередженість управлінського персоналу (див. параграф 12(d))

A17. Концептуальні основи фінансового звітування часто вимагають нейтральності, тобто відсутності упередженості. Невизначеність оцінювання призводить до суб'єктивності під час здійснення облікової оцінки. Наявність суб'єктивності призводить до потреби в судженні управлінським персоналом та чутливості до ненавмисної або навмисної упередженості управлінського персоналу (наприклад, унаслідок мотивації для досягнення бажаної планової норми прибутку або нормативу достатності капіталу). Чутливість облікової оцінки до упередженості управлінського персоналу зростає із збільшенням ступеня суб'єктивності під час здійснення облікової оцінки.

Результат облікової оцінки (див. параграф 12(f))

A18. Деякі облікові оцінки за своїм характером не мають результату, який є доречним до роботи аудитора, виконаної відповідно до цього МСА. Наприклад, облікова оцінка може ґрунтуватися на сприйнятті учасників ринку у певний момент часу. Відповідно, реалізована ціна при продажу активу або передачі зобов'язання може відрізнятися від пов'язаної з нею облікової оцінки, виконаної на звітну дату, оскільки з плином часу сприйняття вартості учасниками ринку змінилося.

Процедури оцінки ризиків і пов'язані з ними заходи

Отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища (див. параграф 13)

A19. Параграфи 11–24 МСА 315 (переглянутого) вимагають, щоб аудитор отримав розуміння певних питань щодо суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль суб'єкта господарювання. Вимоги в параграфі 13 цього МСА більш конкретно стосуються облікових оцінок та спираються на більш широкі вимоги МСА 315 (переглянутому).

Можливість масштабування

A20. Характер, час та обсяг процедур аудитора для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль суб'єкта господарювання, пов'язаний з обліковими оцінками суб'єкта господарювання, можуть залежати, більшою чи меншою мірою, від того, наскільки окремі питання застосовуються за конкретних обставин. Наприклад, у суб'єкта господарювання може бути мало операцій чи інших подій та умов, що призводять до необхідності облікових оцінок, застосовні вимоги фінансового звітування можуть бути простими в застосуванні та відповідні регуляторні чинники можуть не існувати. Крім того, облікові оцінки можуть не вимагати значних суджень і процес здійснення облікових оцінок може бути менш складним. За цих обставин ступінь можливої залежності облікових оцінок або впливу на них невизначеності оцінювання, складності, суб'єктивності чи інших чинників невід'ємного ризику буде меншим, і менше заходів контролю можуть бути доречними до аудиту. Якщо це так, ймовірно, що процедури аудитора з оцінки ризиків будуть менш розширеними та їх можна здійснити в основному за допомогою запитів управлінському персоналу з належною відповідальністю за фінансову звітність та простої наскрізної перевірки процесу управлінського персоналу щодо здійснення облікової оцінки.

A21. В інших випадках облікові оцінки можуть потребувати значних суджень управлінським персоналом і процес здійснення облікових оцінок може бути складним та передбачати використання складних моделей. Крім того, суб'єкт господарювання може мати технічно більш складну інформаційну систему та більш розширені заходи контролю за обліковими оцінками. За цих обставин ступінь можливої залежності облікових оцінок або впливу на них невизначеності оцінювання, суб'єктивності, складності чи інших чинників невід'ємного ризику буде більшим. Якщо це так, ймовірно, що характер або визначення часу аудиторських процедур із оцінки ризиків будуть відрізнятися або вони будуть більш розширеними, ніж за конкретних обставин в параграфі A20.

A22. Наведені нижче міркування можуть бути доречними для суб'єктів господарювання, які мають лише простий бізнес, до складу яких може входити багато менших суб'єктів господарювання:

- процеси, доречні до облікових оцінок, можуть бути неускладненими, оскільки господарська діяльність є простою, або ступінь невизначеності оцінювання потрібних оцінок може бути нижчим;
- облікові оцінки можуть генеруватися поза головною книгою або поза обліковими регістрами, заходи контролю за їх розробкою можуть бути обмеженими, і власник-менеджер може мати значний

вплив на їх визначення. Аудитору може бути потрібним брати до уваги роль власника-менеджера в здійсненні облікових оцінок під час ідентифікації ризиків суттєвого викривлення та під час розгляду ризику упередженості управлінського персоналу.

Суб'єкт господарювання та його середовище

Операції, інші події та умови суб'єкта господарювання (див. параграф 13(a))

A23. Зміни в обставинах, які можуть призводити до потреби в змінах або до змін в облікових оцінках, можуть охоплювати, наприклад:

- чи здійснював суб'єкт господарювання нові типи операцій;
- чи змінилися умови операцій або
- чи відбулися нові події або умови.

Вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування (див. параграф 13(b))

A24. Отримання розуміння вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування надає аудитору основу для обговорення з управлінським персоналом та, за потреби, з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, того, як управлінський персонал застосовував ці вимоги, доречні до облікових оцінок, та визначення аудитором того, чи належно вони застосовувалися. Це розуміння також може допомогти аудитору в повідомленні інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, коли аудитор вважає, що значна облікова практика, дозволена згідно з застосовною концептуальною основою фінансового звітування, не є найбільш прийнятною за конкретних обставин суб'єкта господарювання[30].

A25. Під час отримання цього розуміння аудитор може прагнути зрозуміти:

- чи застосовна концептуальна основа фінансового звітування:
  - встановлює певні критерії щодо визнання або методи оцінки щодо облікових оцінок;
  - встановлює певні критерії, які дозволяють або вимагають оцінки за справедливою вартістю, наприклад, шляхом посилання на наміри управлінського персоналу виконати певні плани дій стосовно активу чи зобов'язання, або
  - встановлює необхідне або пропоноване розкриття інформації, включаючи розкриття інформації, що стосується

[30] МСА 260 (переглянутий), параграф 16(a)

суджень, припущень або інших джерел невизначеності оцінювання, що стосується облікових оцінок;

- чи потребують зміни в застосовній концептуальній основі фінансового звітування змін до облікових політик суб'єкта господарювання, що стосуються облікових оцінок.

Регуляторні чинники (див. параграф 13(c))

A26. Отримання розуміння регуляторних чинників, якщо такі є, доречних до облікових оцінок, може допомогти аудитору під час ідентифікації застосовних нормативних положень (наприклад, нормативних положень, установлених органами пруденційного нагляду в банківській або страховій галузях) та визначення того, чи такі нормативні положення:

- розглядають умови для визнання або методи для оцінювання облікових оцінок або надають відповідні керівництво щодо них;
- встановлюють або надають керівництво щодо розкриття інформації на додаток до вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
- вказують аспекти, в яких може існувати можливість для упередженості управлінського персоналу, щоб виконати вимоги регуляторного органа, або
- містять вимоги для регуляторних цілей, які не узгоджуються з вимогами застосовної концептуальної основи фінансового звітування, які можуть вказувати на можливі ризики суттєвого викривлення. Наприклад, деякі регуляторні органи можуть намагатися впливати на мінімальні рівні щодо забезпечення очікуваних кредитних збитків, що перевищують рівні, яких вимагає застосовна концептуальна основа фінансового звітування.

Характер облікових оцінок та пов'язане з ними розкриття інформації, які, за очікуванням аудитора, будуть включені до фінансової звітності (див. параграф 13(d))

A27. Отримання розуміння характеру облікових оцінок та пов'язане з ними розкриття інформації, які, за очікуванням аудитора, будуть включені до фінансової звітності суб'єкта господарювання, допомагає аудитору при отриманні розуміння основи оцінки таких облікових оцінок і характеру та обсягу розкриття інформації, яка може бути доречною. Таке розуміння надає аудитору основу для обговорення з управлінським персоналом того, як управлінський персонал здійснював облікові оцінки.

Внутрішній контроль суб'єкта господарювання, доречний до аудиту

Характер та обсяг нагляду та управління (див. параграф 13(e))

A28. Під час застосування МСА 315 (переглянутого) [31], розуміння аудитором характеру та обсягу нагляду та управління, запроваджених у суб'єкта господарювання щодо процесу управлінського персоналу із здійснення облікових оцінок, може бути важливим для потрібного аудитору оцінювання, оскільки воно стосується такого:

- чи створив та підтримує управлінський персонал під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями, культуру правдивості та етичної поведінки;
- чи забезпечують сильні сторони елементів середовища контролю в генеральній сукупності прийнятну основу для інших компонентів внутрішнього контролю та чи впливають негативно недоліки середовища контролю на ці інші компоненти.

A29. Аудитор може отримати розуміння того, чи ті, кого наділено найвищими повноваженнями:

- мають навички або знання, щоб зрозуміти характеристики конкретного методу або моделі для здійснення облікових оцінок або ризики, пов'язані з обліковою оцінкою, наприклад, ризики, пов'язані з методом або інформаційними технологіями, використаними під час здійснення облікових оцінок;
- мають навички та знання, щоб зрозуміти, чи здійснював управлінський персонал облікові оцінки відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
- незалежні від управлінського персоналу, чи мають інформацію, необхідну для своєчасного оцінювання того, як управлінський персонал здійснював облікові оцінки, та повноваження ставити під сумнів дії управлінського персоналу, якщо ці дії здаються недостатніми або неприйнятними;
- здійснюють нагляд за процесом управлінського персоналу щодо здійснення облікових оцінок, включаючи використання моделей, або
- здійснюють нагляд за діяльністю з моніторингу, здійснювану управлінським персоналом. Це може охоплювати процедури нагляду та огляду, розроблені для виявлення та виправлення будь-яких недоліків у структурі чи ефективності функціонування заходів контролю за обліковими оцінками.

[31] МСА 315 (переглянутий), параграф 14

A30. Отримання розуміння нагляду тих, кого наділено найвищими повноваженнями, може бути важливим, коли існують облікові оцінки, які:

- потребують значного судження управлінським персоналом, щоб реагувати на суб'єктивність;
- мають високу невизначеність оцінювання;
- їх складно виконувати, наприклад, унаслідок широкого використання інформаційних технологій, великих обсягів даних або використання кількох джерел даних або припущень із складними взаємозв'язками;
- в них відбулася або мала відбутися зміна методу, припущень або даних порівняно з попередніми періодами,
- передбачають значні припущення.

Застосування управлінським персоналом спеціалізованих навичок або знань, включаючи використання експертів управлінського персоналу (див. параграф 13(f))

A31. Аудитор може розглянути, чи збільшують наведені нижче обставини ймовірність того, що управлінському персоналу потрібно залучити експерта[32]:

- спеціалізований характер питання, яке потребує оцінювання, наприклад, облікова оцінка може передбачати оцінку запасів корисних копалин або вуглеводнів у добувній промисловості або оцінювання ймовірного результату застосування складних контрактних умов;
- складний характер моделей, потрібний для застосування відповідних вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування, як це може бути в певних випадках кількісного визначення, таких як величин справедливої вартості рівня 3[33];
- незвичайний чи нечастий характер умови, операції або події, які потребують облікової оцінки.

Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання (див. параграф 13(g))

A32. Розуміння того, як у процесі оцінки ризиків суб'єкта господарювання ідентифікуються та розглядаються ризики, що стосуються облікових оцінок, може допомогти аудитору під час розгляду змін:

---

[32] МСА 500, параграф 8

[33] Див., наприклад, Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСФЗ) 13 «Оцінка справедливої вартості».

- у вимогах застосовної концептуальної основи фінансового звітування, пов'язаних з обліковими оцінками;
- у доступності або характеру джерел даних, які є доречними до здійснення облікових оцінок або які можуть впливати на достовірність використаних даних;
- в інформаційній системі суб'єкта господарювання або середовищі інформаційних технологій;
- у складі провідного персоналу.

A33. Питання, які аудитор може розглядати під час отримання розуміння того, як управлінський персонал ідентифікує та розглядає чутливість до викривлення внаслідок упередженості або шахрайства управлінського персоналу при здійсненні облікових оцінок, охоплюють, чи управлінський персонал, та якщо це так, як він:

- приділяє особливу увагу вибору або застосуванню методів, припущень та даних, використаних при здійсненні облікових оцінок;
- здійснює моніторинг ключових показників результатів діяльності, які можуть свідчити про неочікувані або суперечливі результати діяльності порівняно з історичними або передбаченими бюджетом результатами діяльності або з іншими відомими чинниками;
- ідентифікує фінансові або інші заохочення, які можуть бути мотивуванням упередженості;
- здійснює моніторинг потреби в змінах методів, значних припущень або даних, використаних при здійсненні облікових оцінок;
- встановлює належний нагляд та огляд моделей, використаних при здійсненні облікових оцінок;
- вимагає документації обґрунтування або незалежного огляду значних суджень, здійснених при виконанні облікових оцінок.

Інформаційна система суб'єкта господарювання, що стосується облікових оцінок (див. параграф 13(h)(i))

A34. Класи операцій, події та умови у межах сфери застосування параграфу 13(h) є такими самими, як класи операцій, події та умови, що стосуються облікових оцінок та пов'язаного з ними розкриття інформації, які регулюються параграфами 18(a) та (d) МСА 315 (переглянутого). При отриманні розуміння інформаційної системи суб'єкта господарювання, що стосується облікових оцінок, аудитор може розглядати:

- чи виникають облікові оцінки внаслідок реєстрації поточних або повторюваних операцій або чи виникають вони внаслідок неповторюваних або незвичайних операцій;
- як інформаційна система розглядає повноту облікових оцінок та пов'язаного з ними розкриття інформації, зокрема для облікових оцінок, пов'язаних із зобов'язаннями.

А35. Під час аудиту аудитор може ідентифікувати класи операцій, події та умови, які обумовлюють потребу в облікових оцінках та пов'язаному з ними розкритті інформації, які управлінський персонал не ідентифікував. МСА 315 (переглянутий) розглядає обставини, за яких аудитор ідентифікує ризики суттєвого викривлення, що не були ідентифіковані управлінським персоналом, виключаючи визначення того, чи існує значний недолік внутрішнього контролю з огляду на процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання[34].

Ідентифікація управлінським персоналом доречних методів, припущень і джерел даних (див. параграф 13(h)(ii)(a))

А36. Якщо управлінський персонал змінив метод здійснення облікової оцінки, міркування можуть охоплювати, чи є новий метод, наприклад більш прийнятним, чи є він дією у відповідь на зміни в середовищі або обставинах, які впливають на суб'єкт господарювання, або на зміни у вимогах застосовної концептуальної основи фінансового звітування чи регуляторному середовищі, або чи була в управлінського персоналу інша вагома причина.

А37. Якщо управлінський персонал не змінив метод здійснення облікової оцінки, міркування можуть охоплювати, чи є прийнятним продовження використання попередніх методів, припущень та даних з огляду на поточне середовище або обставин.

Методи (див. параграф 13(h)(ii)(a)(i))

А38. Застосовна концептуальна основа фінансового звітування може встановлювати метод, який слід використовувати під час здійснення облікової оцінки. Проте у багатьох випадках застосовна концептуальна основа фінансового звітування не визначає одного методу або необхідна основа оцінки визначає чи дозволяє використання альтернативних методів.

Моделі

А39. Управлінський персонал може розробляти та запроваджувати конкретні заходи контролю на основі моделі, використаної для здійснення облікових

[34] МСА 315 (переглянутий), параграф 17

оцінок, незалежно від того, чи є ця модель власною моделлю управлінського персоналу або зовнішньою моделлю. Якщо рівень складності або суб'єктивності самої моделі підвищений, наприклад, як моделі очікуваних кредитних збитків або моделі справедливої вартості із застосуванням вхідних даних рівня 3, більш ймовірно, що заходи контролю, які є реагуванням на таку складність або суб'єктивність, будуть ідентифіковані як доречні до аудиту. Якщо існує складність, пов'язана з моделями, більш ймовірно, що заходи контролю за цілісністю даних будуть доречними до аудиту. Чинники, які можуть бути прийнятними для розгляду аудитором під час отримання розуміння моделі та заходів контролю, доречних до аудиту, охоплюють таке:

- як управлінський персонал визначає доречність і точність моделі;
- перевірка правильності або тестування моделі на основі історичних даних, включаючи перевірку правильності моделі до використання та повторну перевірку правильності через регулярні проміжки часу, щоб визначити, чи залишається вона прийнятною для використання за призначенням. Перевірка правильності моделі суб'єкта господарювання може охоплювати оцінювання:
    - теоретичної обґрунтованості моделі;
    - математичної цілісності моделі;
    - точності та повноти даних і прийнятності даних та припущень, використаних у моделі;
- наскільки належно змінювали або своєчасно коригували модель на зміни в ринкових або інших умовах та чи існують прийнятні політики контролю за змінами в моделі;
- чи здійснюються коригування, які в певних галузях також називають накладаннями, вихідних даних моделі та чи є такі коригування прийнятними за конкретних обставин відповідно до вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Якщо коригування є неприйнятними, такі коригування можуть бути ознаками можливої упередженості управлінського персоналу;
- чи достатньо документована модель, включаючи її застосування за призначенням, обмеження, основні параметри, потрібні дані та припущення, результати будь-якої виконаної перевірки її правильності, а також характер або основа будь-яких коригувань, внесених до її вихідних даних.

Припущення (див. параграф 13(h)(ii)(a)(ii))

A40. Питання, які аудитор може розглядати під час отримання розуміння того, як управлінський персонал вибирав припущення, використані під час здійснення облікових оцінок, охоплюють, наприклад:

- основу для вибору управлінським персоналом та документацію, яка підтверджує вибір припущень. Застосовна концептуальна основа фінансового звітування може надати критерії або керівництво, які слід використовувати при виборі припущення;
- як управлінський персонал оцінює, чи є припущення доречними та повними;
- якщо застосовно, як управлінський персонал визначає, що припущення узгоджуються одні з одними, з тими, які використовуються в інших облікових оцінках або видах господарської діяльності суб'єкта господарювання, або з іншими питаннями, а саме:
    - в межах контролю управлінського персоналу (наприклад, припущення щодо програм технічного обслуговування, які можуть впливати на попереднє оцінювання строку корисної експлуатації активу), та чи узгоджуються вони з бізнес-планами суб'єкта господарювання та зовнішнім середовищем;
    - поза межами контролю управлінського персоналу (наприклад, припущення щодо відсоткових ставок, відсотки банкрутств або можливі судові процеси або регуляторні заходи);
- вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування, пов'язані з розкриттям інформації про припущення.

A41. Щодо облікових оцінок за справедливою вартістю, наведені нижче припущення варіюються за категоріями джерел даних та основою суджень для їх підтвердження:

(a) припущення, які відображають, що використали би учасники ринку під час визначення цін активу або зобов'язання, які розроблені на основі ринкових даних, отриманих від джерел, незалежних від суб'єкта господарювання, що звітує;

(b) припущення, які відображають власні судження суб'єкта господарювання щодо того, які припущення використали би учасники ринку під час визначення цін активу або зобов'язання, які розроблені на основі найкращих даних, доступних за конкретних обставин.

Проте на практиці, різниця між (a) та (b) може бути не завжди очевидною і розмежування між ними залежить від розуміння джерел даних та основи суджень, які підтверджують припущення. Крім того, управлінському персоналу може бути потрібним вибирати з кількох різних припущень, які використовують різні учасники ринку.

A42. У цьому МСА припущення, використані під час здійснення облікової оцінки, називаються значними припущеннями, якщо обґрунтована відмінність у припущенні суттєво впливатиме на оцінювання облікових оцінок. Аналіз чутливості може бути корисним для демонстрації ступеня змінення оцінки на основі одного або кількох припущень, використаних під час здійснення облікової оцінки.

Неактивні або неліквідні ринки

A43. Якщо ринки неактивні або неліквідні, розуміння аудитором того, як управлінський персонал вибирає припущення, може включати розуміння наявності в управлінського персоналу:

- запроваджених прийнятних політик для адаптації застосування методу за таких обставин. Така адаптація може містити здійснення коригувань моделі або розробку нових моделей, які є прийнятними за конкретних обставин;
- ресурсів із навичками або знаннями, потрібними для адаптації або розробки моделі, якщо вони необхідні в терміновому порядку, включаючи вибір методики оцінки вартості, яка є прийнятною за таких обставин;
- ресурсів для визначення діапазону результатів із врахуванням невизначеностей, що розглядаються, наприклад шляхом виконання аналізу чутливості;
- засобів, за потреби, щоб оцінити, як погіршення ринкової кон'юнктури впливало на діяльність, середовище та відповідні бізнес-ризики суб'єкта господарювання та наслідки для облікових оцінок суб'єкта господарювання за таких обставин;
- прийнятного розуміння того, як дані про ціни та їх доречність від конкретних джерел зовнішньої інформації можуть відрізнятися за таких обставин.

Дані (див. параграф 13(h)(ii)(a)(i(ii))

A44. Питання, які аудитор може розглядати під час отримання розуміння того, як управлінський персонал вибирає дані, на яких ґрунтуються облікові оцінки, охоплюють:

- характер і джерело даних, включаючи інформацію, отриману від зовнішнього джерела інформації;

- як управлінський персонал оцінює, чи є дані прийнятними;
- точність і повноту даних;
- послідовність використаних даних порівняно з даними, використаними у попередніх періодах;
- складність систем інформаційних технологій, використаних для отримання та обробки даних, включаючи випадки, коли це передбачає обробку великих обсягів даних;
- як дані отримують, передають та обробляють, а також як забезпечується їх цілісність.

Як управлінський персонал розуміє та розглядає невизначеність оцінювання (див. параграф 13(h)(ii)(b)–13(h)(ii)(c))

A45. Питання, які можуть бути прийнятними для аудитора для розгляду того, чи розуміє та як розуміє управлінський персонал ступінь невизначеності оцінювання, охоплюють, наприклад:

- чи ідентифікував та, якщо так, як управлінський персонал ідентифікував альтернативні методи, значні припущення або джерела даних, які є прийнятними в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
- чи розглядав та, якщо так, як управлінський персонал розглядав альтернативні результати, наприклад, шляхом виконання аналізу чутливості, щоб визначити вплив змін у значних припущеннях або даних, використаних під час здійснення облікової оцінки.

A46. Вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування можуть визначати підхід до вибору точкової оцінки управлінського персоналу з обґрунтовано можливих результатів оцінки. Концептуальні основи фінансового звітування можуть визначати, що прийнятна сума – це сума, належно вибрана з обґрунтовано можливих результатів оцінки, та, в деяких випадках, зазначати, що найдоречніша сума може бути в центральній частині цього діапазону.

A47. Наприклад, стосовно попередніх оцінок справедливої вартості МСФЗ 13[35] зазначає, що якщо використовується кілька методик оцінки вартості для оцінки справедливої вартості, результати (тобто відповідні показники справедливої вартості) слід оцінювати з врахуванням обґрунтованості діапазону величин, на які вказують ці результати. Оцінка справедливої вартості – точка в межах цього діапазону, яка є найбільш репрезентативною справедливою вартістю за конкретних обставин. В інших випадках застосовна концептуальна основа фінансового звітування

[35] МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», параграф 63

може встановлювати використання обґрунтовано можливих результатів оцінки, середньозважених за рівнем ймовірності, або суми оцінки, яка є найімовірнішою або яка є значно ймовірнішою, ніж просто ймовірною.

A48. Застосовна концептуальна основа фінансового звітування може встановлювати розкриття інформації або цілі розкриття інформації, що стосуються облікових оцінок, і деякі суб'єкти господарювання можуть вибирати розкриття додаткової інформації. В цьому розкритті інформації або цілях розкриття інформації можуть розглядатися, наприклад:

- використаний метод оцінювання, включаючи будь-яку застосовну модель і основу для її вибору;
- інформацію, яка була отримана на основі моделі або інших обчислень, використаних для визначення оцінок, які визнані або інформація про які розкрита в фінансовій звітності, включаючи інформацію, що стосується основних даних і припущень, використаних у цих моделях таких, як:
  - припущення, розроблені для внутрішніх цілей, або
  - дані, наприклад, відсоткові ставки, на які впливають чинники поза межами контролю суб'єкта господарювання;
- вплив будь-яких змін на метод оцінювання порівняно з попереднім періодом;
- джерела невизначеності оцінювання;
- інформація про справедливу вартість;
- інформація про аналізи чутливості, отримана за допомогою фінансових моделей, яка доводить, що управлінський персонал розглядав альтернативні припущення.

A49. У деяких випадках застосовна концептуальна основа фінансового звітування може вимагати розкриття конкретної інформації стосовно невизначеності оцінювання, наприклад:

- розкриття інформації про припущення, здійснені стосовно майбутнього, та інші основні джерела невизначеності оцінювання, які призводять до більшої ймовірності або величини суттєвого коригування балансової вартості активів і зобов'язань після кінця періоду. Ці вимоги можна описати із застосуванням таких термінів, як «основні джерела невизначеності оцінювання» або «критично важливі облікові оцінки». Вони можуть стосуватися облікових оцінок, які потребують найважчих, суб'єктивних або складних суджень управлінського персоналу. Такі судження можуть бути більш суб'єктивними та складними, та, відповідно, можливість послідовного суттєвого коригування балансової вартості активів і

зобов'язань може збільшитися, разом із кількістю елементів даних та припущень, які впливають на можливий майбутній аналіз невизначеності оцінювання. Інформація, яку можна розкривати, охоплює:

- характер припущення або іншого джерела невизначеності оцінювання;
- чутливість балансової вартості до використаних методів і припущень, включаючи причини чутливості;
- очікуване вирішення проблеми невизначеності та діапазон обґрунтовано можливих результатів стосовно балансової вартості активів і зобов'язань, на які вони впливають;
- пояснення змін, внесених до минулих припущень стосовно цих активів і зобов'язань, якщо проблема невизначеності залишається невирішеною;

- розкриття інформації про діапазон можливих результатів та припущення, використані при визначенні діапазону;
- розкриття конкретної інформації, наприклад:
  - інформації, яка стосується значущості облікових оцінок за справедливою вартістю для фінансового стану та результатів діяльності суб'єкта господарювання;
  - розкриття інформації стосовно відсутності активності або неліквідності ринку;
- розкриття якісної інформації, такої як доступність ризикам та як вони виникають, цілі, політики і процедури суб'єкта господарювання для управління ризиком та методи, використані для оцінки ризику, а також будь-які зміни цих якісних концепцій порівняно з попереднім періодом;
- розкриття кількісної інформації, такої як рівень доступності ризику суб'єкта господарювання, на основі інформації, наданої на внутрішньому рівні провідному управлінському персоналу суб'єкта господарювання, включаючи кредитний ризик, ризик ліквідності та ринковий ризик.

Доречні до аудиту заходи контролю за процесом здійснення облікових оцінок управлінським персоналом (див. параграф 13(i))

A50. Судження аудитора під час ідентифікації заходів контролю, доречних до аудиту, і тому необхідність оцінити структуру цих заходів контролю та визначити, чи були вони запроваджені, пов'язано з процесом управлінського персоналу, описаним в параграфі 13(h)(ii). Аудитор може

не ідентифікувати доречні заходи контролю стосовно всіх елементів параграфу 13(h)(ii), залежно від складності, пов'язаної з обліковою оцінкою.

A51. Як частину отримання розуміння заходів контролю, доречних до аудиту, аудитор може розглядати:

- як управлінський персонал визначає прийнятність даних, використаних для розробки облікових оцінок, включаючи використання управлінським персоналом зовнішнього джерела інформації або даних поза головною книгою або обліковими регістрами;
- огляд та затвердження облікових оцінок, включаючи припущення або дані, використані при їх розробці управлінським персоналом відповідних рівнів та, якщо прийнятно, тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
- розподіл обов'язків між тими, хто відповідає за здійснення облікових оцінок, та тими, хто залучає суб'єкта господарювання до відповідних операцій, включаючи, чи належно враховується при розподілі відповідальності характер суб'єкта господарювання та його продукти або послуги. Наприклад, у випадку великої фінансової установи, відповідний розподіл обов'язків може включати незалежний підрозділ, відповідальний за попереднє оцінювання та перевірку правильності ціноутворення за справедливою вартістю щодо фінансових продуктів суб'єкта господарювання, винагорода персоналу якого не прив'язана до цих продуктів;
- ефективність структури заходів контролю. Як правило, для управлінського персоналу може бути важче розробити заходи контролю, які стосуються суб'єктивності та невизначеності оцінювання, так, щоби вони ефективно попереджували або виявляли та виправляли суттєві викривлення, ніж розробити заходи контролю, які стосуються складності. Може бути потрібним, щоб заходи контролю, які стосуються суб'єктивності та невизначеності оцінювання, містили більше ручних елементів, які можуть бути менш надійними, ніж автоматизовані заходи контролю, оскільки управлінський персонал може простіше обійти, ігнорувати або відмінити їх. Ефективність структури заходів контролю, які стосуються складності, може змінюватися залежно від причини та характеру складності. Наприклад, простішою може бути розробка більш ефективних заходів контролю, пов'язаних із методом, що використовується звичайно, або за цілісністю даних.

A52. Якщо управлінський персонал широко використовує інформаційні технології під час здійснення облікової оцінки, ймовірно, що заходи

контролю, доречні до аудиту, міститимуть загальні заходи контролю ІТ та заходи контролю прикладних програм. Такі заходи контролю можуть бути реагуванням на ризики, пов'язані з:

- наявністю системи інформаційних технологій можливості та чи належно конфігурована для обробки великих обсягів даних;
- складними обчисленнями під час застосування методу. Якщо для обробки складних операцій потрібні різноманітні системи, проводяться регулярні звірки систем, зокрема, якщо системи не мають автоматизованих інтерфейсів або можуть бути доступні ручному втручанню;
- проведенням періодичної оцінки структури та калібрування моделей;
- повним та точним отриманням даних, що стосуються облікових оцінок, із записів суб'єкта господарювання або зовнішніх джерел інформації;
- даними, включаючи повний та точний потік даних через інформаційну систему суб'єкта господарювання, прийнятності будь-якої модифікації даних, використаних при здійсненні облікових оцінок, забезпечення цілісності та безпеки даних;
- ризиками, пов'язаними з обробкою або реєстрацією даних, якщо використовуються зовнішні джерела інформації;
- запровадженням управлінським персоналом заходів контролю щодо доступу, зміни та супроводження окремої моделі для забезпечення чіткого відстеження сертифікованих версій моделей та запобігання несанкціоновану доступу або внесенню змін до цих моделей;
- чи існують прийнятні заходи контролю за передачею інформації, що стосується облікових оцінок, до головної книги, включаючи прийнятні заходи контролю за журнальними записами.

A53. У деяких галузях, таких як банківська справа або страхування, термін «управління» може використовуватися для опису діяльності в середовищ контролю, моніторингу заходів контролю та інших компонентів внутрішнього контролю, описаних у МСА 315 (переглянутому)[36].

A54. Для суб'єктів господарювання, які мають підрозділ внутрішнього аудиту, його робота може бути особливо корисною для аудитора під час отримання розуміння:

[36] МСА 315 (переглянутий), параграф А77

- характеру та обсягу використання облікових оцінок управлінським персоналом;
- структури та запровадження заходів контролю, які стосуються ризиків, пов'язаних із даними, припущеннями та моделями, використаними для здійснення облікових оцінок;
- аспектів інформаційної систем суб'єкта господарювання, що генерує дані, на яких ґрунтуються облікові оцінки;
- як ідентифікуються, оцінюються нові ризики, що стосуються облікових оцінок, та як ними управляють.

Проведення огляду результату або повторне попереднє оцінювання попередніх облікових оцінок (див. параграф 14)

A55. Огляд результату або повторне попереднє оцінювання попередніх облікових оцінок (ретроспективний огляд) допомагає під час ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення, якщо результат попередніх облікових оцінок отримано шляхом передачі або реалізації активу чи зобов'язання в поточному періоді, або їх повторно попередньо оцінювали для цілей поточного періоду. Шляхом виконання ретроспективного огляду аудитор може отримати:

- інформацію, яка стосується ефективності процесу оцінювання управлінського персоналу, з якої аудитор може отримати аудиторські докази щодо ймовірної ефективності поточного процесу управлінського персоналу;
- аудиторські докази питань, такі як підстави для змін, розкриття інформації про які може бути потрібним в фінансовій звітності;
- інформація, яка стосується складності або невизначеності оцінювання щодо облікових оцінок;
- інформація, яка стосується чутливості облікових оцінок до упередженості управлінського персоналу, або яка може бути ознакою можливої упередженості управлінського персоналу. Професійний скептицизм аудитора допомагає під час ідентифікації таких обставин або умов та визначення характеру, часу та обсягу подальших аудиторських процедур.

A56. Ретроспективний огляд може надати аудиторські докази, які підтверджують ідентифікацію та оцінку ризиків суттєвого викривлення в поточному періоді. Такий ретроспективний огляд можна виконувати для облікових оцінок, здійснених для фінансової звітності попереднього періоду, або можна виконувати за кілька періодів або за коротший період (наприклад, піврічний або квартальний). В деяких випадках

ретроспективний огляд за кілька періодів може бути прийнятним, якщо результат облікової оцінки отримують протягом більш тривалого періоду.

A57. МСА 240[37] вимагає ретроспективного огляду суджень і припущень управлінського персоналу, пов'язаних із значними обліковими оцінками. На практиці огляд аудитором попередніх облікових оцінок як процедура оцінки ризиків відповідно до цього МСА можна проводити разом із оглядом, що вимагається МСА 240.

A58. На основі попередніх оцінок аудитором ризиків суттєвого викривлення, наприклад, якщо невід'ємний ризик оцінюється як більш високий порівняно з одним або кількома ризиками суттєвого викривлення, аудитор може зробити судження, що потрібний більш деталізований ретроспективний огляд. В рамках деталізованого ретроспективного огляду аудитор може приділити особливу увагу, якщо можливо, впливу даних та значних припущень, використаних у попередніх облікових оцінках. З іншого боку, наприклад, для облікових оцінок, які є результатом реєстрації поточних або повторюваних операцій, аудитор може висловити судження, що застосування аналітичних процедур як процедур оцінки ризиків є достатнім для цілей огляду.

A59. Ціль оцінки облікових оцінок за справедливою вартістю та інших облікових оцінок, що ґрунтуються на поточних умовах на дату оцінки, пов'язана з уявленням про вартість у певний момент часу, яке може значно та швидко змінюватися, оскільки змінюється середовище, в якому суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність. Тому аудитор може зосередити огляд на отримані інформації, яка може бути доречною до ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення. Наприклад, у деяких випадках, малоймовірно, що отримання розуміння змін у припущеннях учасників ринку, які впливали на результат облікових оцінок за справедливою вартістю попереднього періоду, надасть доречні аудиторські докази. В цьому випадку аудиторські докази можна отримати через розуміння результатів припущень (таких як прогнози грошових потоків) та розуміння ефективності попереднього процесу оцінювання управлінського персоналу, що підтверджує ідентифікацію та оцінку ризику суттєвого викривлення в поточному періоді.

A60. Різниця між результатом облікової оцінки та сумою, визнаною в фінансовій звітності попереднього періоду, не обов'язково відображає викривлення фінансової звітності попереднього періоду. Проте така різниця може відображати викривлення, якщо, наприклад, різниця виникає внаслідок інформації, яка була доступна управлінському персоналу, коли остаточно узгоджувалася фінансова звітність

[37] МСА 240, «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності», параграф 33(b)(ii)

попереднього періоду, або можна було обґрунтовано очікувати, що вона була отримана та врахована в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування[38]. Така різниця може поставити під сумнів процес управлінського персоналу щодо врахування інформації під час здійснення облікової оцінки. В результаті, аудитор може повторно оцінити ризик контролю та визначити, що потрібно отримати більш переконливі аудиторські докази стосовно цього питання. Багато концептуальних основ фінансового звітування містять керівництво щодо розмежування змін в облікових оцінках, які становлять викривлення, від змін, які не становлять викривлення, та облікового підходу, якого слід дотримуватися в кожному випадку.

Спеціалізовані навички або знання (див. параграф 15)

A61. Питання, які можуть впливати на визначення аудитором того, чи потрібні команді із завдання спеціалізовані навички або знання, охоплюють, наприклад[39]:

- характер облікових оцінок для конкретного бізнесу або галузі (наприклад, родовища корисних копалин, сільськогосподарські активи, складні фінансові інструменти, зобов'язання за страховими контрактами);
- ступінь невизначеності оцінювання;
- складність використаного методу або моделі;
- складність вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування, доречних до облікових оцінок, включаючи те, чи існують аспекти, які, як відомо, можна тлумачити по-різному, або практика чи аспекти, в яких існують непослідовності стосовно здійснення облікових оцінок;
- процедури, які аудитор планує виконати у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення;
- необхідність судження стосовно питань, які не визначені застосовною концептуальною основою фінансового звітування;
- ступінь судження, потрібного для вибору даних і припущень;
- складність та обсяг використання інформаційних технологій суб'єкта господарювання при здійсненні облікових оцінок.

[38] МСА 560 «Подальші події», параграф 14

[39] МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності», параграф 14 та МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності», параграф 8(е)

Характер, час та обсяг участі осіб із спеціалізованими навичками та знаннями можуть відрізнятися протягом всього аудиту.

A62. Аудитор може не володіти потрібними спеціалізованими навичками або знаннями, якщо питання, що розглядається, належить до галузі, що не є бухгалтерським обліком або аудитом (наприклад, навички з оцінки вартості), і може потребувати використання експерта аудитора[40].

A63. Багато облікових оцінок не вимагає застосування спеціалізованих навичок або знань. Наприклад, спеціалізовані навички або знання можуть не знадобитися для простого обчислення застаріння запасів. Проте ймовірно, що аудитор дійде висновку про необхідність застосування спеціалізованих навичок або знань, наприклад, до очікуваних кредитних збитків банківської установи або зобов'язання за страховими контрактами для суб'єкта страхової справи.

Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення (див. параграфи 4, 16)

A64. Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень, що стосуються облікових оцінок, є важливими для всіх облікових оцінок, у тому числі не лише для облікових оцінок, визнаних у фінансовій звітності, але також для тих, які містяться у примітках до фінансової звітності.

A65. Параграф A42 МСА 200 зазначає, що МСА, як правило, не посилаються окремо на невід'ємний ризик і ризик контролю. Проте цей МСА вимагає окремої оцінки невід'ємного ризику та ризику контролю для забезпечення основи для розробки та виконання подальших аудиторських процедур у відповідь на ризики суттєвого викривлення, включаючи значні ризики, на рівні тверджень для облікових оцінок відповідно до МСА 330[41].

A66. Під час ідентифікації ризиків суттєвого викривлення та оцінювання невід'ємного ризику, від аудитора вимагається брати до уваги ступінь залежності облікової оцінки залежить або впливу на неї невизначеності оцінювання, складності, суб'єктивності чи інших чинників невід'ємного ризику. Розгляд аудитором чинників невід'ємного ризику також надає інформацію, яку можна використовувати під час визначення:

- чи оцінюється невід'ємний ризик за спектром невід'ємного ризику;
- причини для оцінки, наданої ризикам суттєвого викривлення на рівні тверджень, і того, що подальші аудиторські процедури аудитора відповідно до параграфа 18 будуть діями у відповідь на ці причини.

---

[40] МСА 620 «Використання роботи експерта аудитора»

[41] МСА 330, параграф 7(b)

Взаємозв'язки між чинниками невід'ємного ризику додаткова пояснюються в Додатку 1.

A67. Причини для оцінки аудитором невід'ємного ризику на рівні тверджень можуть бути наслідком одного або кількох чинників невід'ємного ризику невизначеності оцінювання, складності, суб'єктивності чи інших чинників невід'ємного ризику. Наприклад:

(a) ймовірно, що облікові оцінки очікуваних кредитних збитків будуть складними, оскільки очікувані кредитні збитки неможливо прямо спостерігати, і можуть потребувати використання складної моделі. Модель може використовувати складну сукупність історичних даних та припущень про майбутні розробки у різноманітних конкретних сценаріях суб'єкта господарювання, які важко передбачити. Також ймовірно, що облікові оцінки щодо очікуваних кредитних збитків будуть доступні високому рівню невизначеності оцінювання та значній суб'єктивності під час висловлення суджень про майбутні події або умови. Подібні міркування застосовуються до зобов'язань за страховими контрактами;

(b) облікова оцінка щодо забезпечення застаріння у випадку суб'єкта господарювання з широкою номенклатурою різних типів запасів може потребувати складних систем і процесів, але передбачати незначну суб'єктивність, і ступінь невизначеності оцінювання може бути низьким, залежно від характеру запасів.

(c) інші облікові оцінки можуть не бути складними для виконання, але мати високу невизначеність оцінювання та потребувати значних суджень, наприклад, облікова оцінка, яка вимагає одного критично важливого судження щодо зобов'язання, сума якого залежить від результату судового розгляду.

A68. Доречність та значущість чинників невід'ємного ризику може варіюватися залежно від попередніх оцінок. Відповідно, чинники невід'ємного ризику, або окремо, або в поєднанні, можуть меншою мірою впливати на прості облікові оцінки, та аудитор може ідентифікувати менше ризиків або оцінити невід'ємний ризик на нижчій межі спектра невід'ємного ризику.

A69. І навпаки, чинники невід'ємного ризику, або окремо, або в поєднанні, можуть більшою мірою впливати на складні облікові оцінки, і можуть призвести до оцінки аудитором невід'ємного ризику на вищій межі спектра невід'ємного ризику. Для цих облікових оцінок, ймовірно, що на розгляд аудитором чинників невід'ємного ризику прямо впливатиме кількість і характер ідентифікованих ризиків суттєвого викривлення, оцінка таких ризиків, і зрештою переконливість потрібних аудиторських доказів у відповідь на оцінені ризики. Також застосування аудитором професійного скептицизму може бути особливо важливим для цих облікових оцінок.

A70. Події, які відбуваються після дати фінансової звітності, можуть надати додаткову інформацію, доречну до оцінки аудитором ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень. Наприклад, результат облікової оцінки може стати відомим під час аудиту. У таких випадках, аудитор може оцінити або переглянути оцінку ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень[42], незалежно від того, наскільки облікова оцінка залежала або на неї впливали невизначеність оцінювання, складність, суб'єктивність чи інші чинники невід'ємного ризику. Події, які відбуваються після дати фінансової звітності, також можуть впливати на вибір аудитором підходу до тестування облікової оцінки відповідно до параграфа 18. Наприклад, для простого нарахування премії, яке базується на прямолінійному відсотку компенсації для вибраних працівників, аудитор може дійти висновку, що існує відносна низька складність або суб'єктивність під час здійснення облікової оцінки, і тому може оцінити невід'ємний ризик на рівні тверджень на нижчій межі спектра невід'ємного ризику. Виплата бонусів після кінця періоду може надати достатні та прийнятні аудиторські докази, які стосуються оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень.

A71. Оцінка ризику контролю аудитором може здійснюватися в різні способи, залежно від бажаних методів або методологій аудиту. Оцінка ризику контролю може бути виражена із застосуванням якісних категорій (наприклад, ризик контролю оцінений як максимальний, помірний, мінімальний) або відповідно до очікування аудитора того, наскільки ефективно заходи контролю реагують на ідентифікований ризик, тобто відповідно до запланованої довіри до ефективного функціонування заходів контролю. Наприклад, якщо ризик контролю оцінюється як максимальний, аудитор не розглядає довіру до ефективного функціонування заходів контролю. Якщо ризик контролю оцінюється меншим, ніж максимальний, аудитор розглядає довіру до ефективного функціонування заходів контролю.

Невизначеність оцінювання (див. параграф 16(а))

A72. Беручи до уваги ступінь залежності облікової оцінки від невизначеності оцінювання, аудитор може розглядати:

- чи вимагає застосовна концептуальна основа фінансового звітування:
    - використання методу здійснення облікової оцінки, якій властивий високий рівень невизначеності оцінювання. Наприклад, концептуальна основа фінансового звітування може потребувати використання неспостережних вхідних даних;

[42] МСА 315 (переглянутий), параграф 31

- використання припущень, яким властивий високий рівень невизначеності оцінювання, наприклад припущення з тривалим прогнозним періодом, припущення, які грунтуються на неспостережних даних і тому управлінському персоналу важко розробити їх, або використання різних припущень, які є взаємопов'язаними;
- розкриття інформації про невизначеність оцінювання;

- бізнес-середовище. Суб'єкт господарювання може діяти на ринку, який зазнає потрясінь або можливих порушень ринкової рівноваги (наприклад унаслідок значних коливань валюти або неактивних ринків) і тому облікова оцінка може залежати від даних, які не є легко спостережними;
- чи можливо (чи практично можливо, наскільки це дозволяє застосовна концептуальна основа фінансового звітування) для управлінського персоналу:
  - здійснити точний та достовірний прогноз щодо майбутньої реалізації минулої операції (наприклад, сума, яка буде сплачена згідно з умовним контрактним строком), або частоти виникнення та впливу майбутніх подій чи умов (наприклад, сума майбутнього кредитного збитку або сума, за якою буде здійснено страхову виплату та час страхової виплати), або
  - отримати точну та повну інформацію про теперішній стан (наприклад, інформацію про якісні характеристики оцінки вартості, яка відображатиме думку учасників ринку на дату фінансової звітності, щоб розробити оцінку за справедливою вартістю).

A73. Розмір суми, визнаної або інформація про яку розкрита в фінансовій звітності для облікової оцінки, сам по собі не є ознакою її чутливості до викривлення, наприклад тому, що облікова оцінка може бути заниженою.

A74. За деяких обставин невизначеність оцінювання може бути настільки високою, що не можна виконати обґрунтовану облікову оцінку. Застосовна концептуальна основа фінансового звітування може не допускати визнання елемента в фінансовій звітності або її оцінки за справедливою вартістю. У таких випадках можуть існувати ризики суттєвого викривлення, які пов'язані не лише з тим, чи слід визнавати облікову оцінку або чи слід оцінювати її за справедливою вартістю, але також з обґрунтованістю розкриття інформації. Стосовно таких облікових оцінок, застосовна концептуальна основа фінансового звітування може вимагати розкриття інформації про облікові оцінки та пов'язане з ними невизначеність оцінювання (див. параграфи A112–A113, A143–A144).

A75. У деяких випадках, невизначеність оцінювання, що стосується облікової оцінки, може поставити під значний сумнів спроможність суб'єкта господарювання продовжувати безперервно свою діяльність. МСА 570 (переглянутий)[43] встановлює вимоги та надає керівництво за таких обставин.

Складність або суб'єктивність (див. параграф 16(b))

Ступінь впливу складності на вибір та застосування методу

A76. Беручи до уваги ступінь впливу складності на вибір та застосування методу, використаного при здійсненні облікової оцінки, аудитор може розглядати:

- потребу в спеціалізованих навичках або знаннях управлінського персоналу, які можуть свідчити про те, що метод, використаний для здійснення облікової оцінки, є складним за визначенням і тому чутливість облікової оцінки до суттєвого викривлення може бути більшою. Чутливість облікової оцінки до суттєвого викривлення може бути більшою, якщо управлінський персонал розробив модель на внутрішньому рівні та має порівняно невеликий досвід у розробці, або використовує модель, яка застосовує метод, що не є встановленим або не є загальноприйнятним у конкретній галузі або середовищі;
- характер основи оцінки, якої вимагає застосовна концептуальна основа фінансового звітування, що може призвести до потреби у складному методі, який вимагає кількох джерел історичних або прогнозних даних чи припущень із багатокомпонентними взаємозв'язками між ними. Наприклад, забезпечення очікуваних кредитних збитків може потребувати суджень щодо майбутніх погашень кредиту та інших грошових потоків, що ґрунтуються на розгляді даних історичного досвіду та застосування прогнозних припущень. Подібно до цього, оцінка вартості зобов'язання за страховими контрактами може потребувати суджень щодо майбутніх виплат за страховими контрактами, які слід прогнозувати, виходячи з історичного досвіду та поточних і передбачених майбутніх тенденцій.

[43] МСА 570 (переглянутий) «Безперервність діяльності»

Ступінь впливу складності на вибір та застосування даних

A77. Беручи до уваги ступінь впливу складності на вибір та застосування даних, використаних під час здійснення облікової оцінки, аудитор може розглядати:

- складність процесу отримання даних, враховуючи доречність і достовірність джерела даних. Дані від певних джерел можуть бути більш достовірними, ніж від інших. Крім того, з міркувань конфіденційності чи власності, деякі зовнішні джерела інформації не розкриватимуть (або розкриватимуть неповністю) інформацію, яка може бути доречною під час розгляду достовірності даних, які вони надають, наприклад джерела основних даних, які вони використовували, або як вони накопичувалися та оброблялися;
- властива складність забезпечення цілісності даних. Коли є великий обсяг даних і багато джерел даних, може існувати властива складність забезпечення цілісності даних, використаних для здійснення облікової оцінки;
- потреба в тлумаченні складних контрактних умов. Наприклад, визначення надходження або вибуття грошових коштів, які виникають унаслідок знижок комерційному постачальнику або клієнту, може залежати від дуже складних контрактних умов, які потребують конкретного досвіду або компетентності для розуміння або тлумачення.

Ступінь впливу суб'єктивності на вибір та застосування методу, припущень або даних

A78. Беручи до уваги ступінь впливу суб'єктивності на вибір та застосування методу, припущень або даних, аудитор може розглядати:

- ступінь, в якому застосовна концептуальна основа фінансового звітування не визначає підходи до оцінки вартості, концепції, методики та чинники, які слід використовувати в методі оцінювання;
- невизначеність, яка стосується суми або часу, включаючи тривалість прогнозного періоду. Сума та час – це джерела властивої невизначеності оцінювання та призводять до потреби в судженні управлінського персоналу під час вибору точкової оцінки, що в свою чергу створює можливість для упередженості управлінського персоналу. Наприклад, облікова оцінка, яка містить прогнозні припущення, може мати високий ступінь суб'єктивності та бути чутливою до упередженості управлінського персоналу.

Інші чинники невід'ємного ризику (див. параграф 16(b))

A79. Ступінь суб'єктивності, що стосується облікової оцінки, впливає на чутливість облікових оцінок до викривлення внаслідок упередженості або шахрайства управлінського персоналу. Наприклад, якщо облікова оцінка доступна високому ступеню суб'єктивності, ймовірно, що облікова оцінка буде більш чутливою до викривлення внаслідок упередженості або шахрайства управлінського персоналу і це може призвести до широкого діапазону можливих результатів оцінки. Управлінський персонал може вибирати точкову оцінку з діапазону, який є неприйнятним за конкретних обставин або на який неналежно впливає ненавмисна або навмисна упередженість управлінського персоналу, і тому вона є викривленою. Щодо постійних аудитів, ознаки можливої упередженості управлінського персоналу, ідентифіковані під час аудиту попередніх періодів, можуть впливати на планування та процедури оцінки ризиків в поточному періоді.

Значні ризики (див. параграф 17)

A80. Оцінка аудитором невід'ємного ризику, яка враховує ступінь залежності облікової оцінки або впливу на неї невизначеності оцінювання, складності, суб'єктивності чи інших чинників невід'ємного ризику, допомагає аудитору при визначенні того, чи є значним будь-який з ідентифікованих та оцінених ризиків суттєвого викривлення.

Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення

Подальші аудиторські процедури аудитора (див. параграф 18)

A81. Під час розробки та здійснення подальших аудиторських процедур аудитор може використовувати будь-який з трьох підходів до тестування (окремо або в поєднанні), перелічених у параграфі 18. Наприклад, якщо для здійснення облікової оцінки використовували кілька припущень, аудитор може прийняти рішення використовувати інший підхід до тестування кожного перевіреного припущення.

Отримання доречних аудиторських доказів незалежно від того, чи є вони підтвердними або суперечливими

A82. Аудиторські докази складаються як з інформації, яка підтверджує та доповнює твердження управлінського персоналу, так і будь-якої інформації, яка суперечить таким твердженням[44]. Отримання аудиторських доказів без упередженості може бути пов'язаним із отриманням доказів від багатьох джерел у межах та поза межами суб'єкта господарювання. Проте від аудитора не вимагається виконувати

[44] МСА 500, параграф А1

вичерпний пошук, щоб ідентифікувати всі можливі джерела аудиторських доказів.

A83. МСА 330 вимагає, щоб аудитор отримував тим більш переконливі аудиторські докази, чим вища оцінка ризику аудитором[45]. Тому розгляд характеру або кількості аудиторських доказів може бути більш важливим, коли невід'ємні ризики, що стосуються облікової оцінки, оцінюються на вищій межі спектра невід'ємного ризику.

Можливість масштабування

A84. На характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур аудитора впливають, наприклад:

- оцінені ризики суттєвого викривлення, які впливають на переконливість потрібних аудиторських доказів та впливають на підхід, який аудитор вибирає для аудиту облікової оцінки. Наприклад, оцінені ризики суттєвого викривлення, що стосуються тверджень щодо існування або оцінки вартості можуть бути нижчими при прямому нарахуванні бонусів, які сплачуються працівнику невдовзі після кінця періоду. В такій ситуації більш практичним для аудитора може бути отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів за допомогою оцінювання подій, що відбуваються до дати аудиторського звіту, а не інших підходів до тестування;
- причини оцінених ризиків суттєвого викривлення.

Якщо аудитор планує довіряти ефективності функціонування відповідних заходів контролю (див. параграф 19)

A85. Тестування ефективності функціонування відповідних заходів контролю можуть бути прийнятним, якщо невід'ємний ризик оцінюється як більш високий на спектрі невід'ємного ризику, включаючи значні ризики. Це може відбуватися, якщо ступінь залежності або впливу складності на облікову оцінку є високим. Якщо ступінь впливу суб'єктивності на облікову оцінку є високим, і тому вона вимагає значного судження управлінським персоналом, властиві обмеження ефективності структури заходів контролю можуть змусити аудитора приділяти більше уваги процедурам по суті, ніж тестуванню ефективності функціонування заходів контролю.

A86. Під час визначення характеру, часу та обсягу тестування ефективності функціонування заходів контролю, що стосуються облікових оцінок, аудитор може розглядати такі чинники, як:

[45] МСА 330, параграфи 7(b) та A19

- характер, частота та обсяг операцій;
- ефективність структури заходів контролю, в тому числі, чи належно розроблені заходи контролю у відповідь на оцінений невід'ємний ризик, та ефективність управління;
- важливість конкретних заходів контролю для загальних цілей контролю та процесів, установлених у суб'єкта господарювання, включаючи складність інформаційної системи для підтвердження операцій;
- моніторинг заходів контролю та ідентифікованих недоліків внутрішнього контролю;
- характер ризиків, на які за призначенням мають реагувати заходи контролю, наприклад, заходи контролю, пов'язані з здійсненням судження порівняно із заходами контролю за підтвердними даними;
- компетентність осіб, які задіяні в заходах контролю;
- періодичність виконання заходів контролю;
- докази виконання заходів контролю.

Лише одні процедури по суті не можуть надати достатніх та прийнятних аудиторських доказів

A87. У деяких галузях, наприклад у галузі фінансових послуг, управлінський персонал широко використовує ІТ для ведення бізнесу. Тому може бути більш ймовірним існування ризиків, пов'язаних із певними обліковими оцінками, для яких лише одні процедури по суті не можуть надати достатніх та прийнятних аудиторських доказів.

A88. Обставини, коли можуть існувати ризики, щодо яких лише одні процедури по суті не можуть надати достатніх та прийнятних аудиторських доказів на рівні тверджень, охоплюють:

- необхідність заходів контролю для зменшення ризиків, що стосуються ініціювання, реєстрації, обробки або відображення у звітності інформації, отриманої поза головною книгою або обліковими регістрами;

інформацію, яка підтверджує одне або кілька тверджень, ініціюється, реєструється, обробляється або відображається в звітності електронними засобами. Ймовірно, що це відбуватиметься, коли існує великий обсяг операцій чи даних, або використовується складна модель, яка потребує широкого використання інформаційних технологій для забезпечення точності та повноти інформації. Складне забезпечення очікуваних кредитних збитків може бути потрібним для фінансової установи або

комунального підприємства. Наприклад, у випадку комунального підприємства, дані, використані під час розробки забезпечення очікуваних кредитних збитків, можуть складатися з багатьох невеликих залишків, які є результатом великого обсягу операцій. За цих обставин аудитор може дійти висновку, що достатні та прийнятні аудиторські докази не можна отримати без тестування заходів контролю щодо моделі, використаної для розробки забезпечень очікуваних кредитних збитків.

У таких випадках достатність та прийнятність аудиторських доказів можуть залежати від ефективності заходів контролю за точністю та повнотою інформації.

A89. В рамках аудиту фінансової звітності для певних суб'єктів господарювання (наприклад банк або страховик), від аудитора може також вимагатися відповідно до законодавчого або нормативного акту виконання додаткових процедур, що стосуються звіту з надання впевненості, або надання звіту з надання впевненості щодо внутрішнього контролю. За таких та інших подібних обставин аудитор може мати можливість використати інформацію, отриману при здійсненні таких процедур як аудиторські докази, залежно від того, чи відбулися подальші зміни, які можуть впливати на її доречність до аудиту.

Значні ризики (див. параграф 20)

A90. Якщо подальші аудиторські процедури аудитора у відповідь на значний ризик складаються лише з процедур по суті, МСА 330[46] вимагає, щоб ці процедури містили тести деталей. Такі тести деталей можуть бути розроблені та виконані згідно з кожним із підходів, описаних в параграфі 18 цього МСА, на основі професійного судження аудитора за конкретних обставин. Приклади тестів деталей для значних ризиків, що стосуються облікових оцінок, охоплюють:

- перевірку, наприклад, перевірку контрактів для підтвердження строків або припущень;
- повторне обчислення, наприклад, перевірка математичної правильності моделі;
- узгодження припущень, використаних у підтвердній документації, такої як інформація, опублікована третіми сторонами.

Отримання аудиторських доказів на основі подій, що відбуваються до дати аудиторського звіту (див. параграф 21)

A91. За деяких обставин отримання аудиторських доказів на основі подій, що відбуваються до дати аудиторського звіту, може надати достатні та

[46] МСА330, параграф 21

прийнятні аудиторські докази для реагування на ризики суттєвого викривлення. Наприклад, продаж всіх запасів знятого з виробництва продукту невдовзі після кінця періоду може надати достатні та прийнятні аудиторські докази, що стосуються попередньої оцінки його чистої вартості реалізації на кінець періоду. В інших випадках може бути необхідним використати цей підхід до тестування у зв'язку з іншим підходом в параграфі 18.

A92. Щодо деяких облікових оцінок малоймовірно, що події, які відбуваються до дати аудиторського звіту, нададуть достатні та прийнятні аудиторські докази, які стосуються облікової оцінки. Наприклад, умови або події, що стосуються деяких облікових оцінок, стають очевидними лише протягом тривалого періоду. Крім того, через мету оцінки облікових оцінок за справедливою вартістю, інформація після кінця періоду може не відображати події або умови, які існують на дату балансу, і тому може бути недоречною для оцінки облікової оцінки за справедливою вартістю.

A93. Навіть якщо аудитор приймає рішення не виконувати цей підхід до тестування стосовно конкретних облікових оцінок, від аудитора вимагається дотримуватися вимог МСА 560. МСА 560 вимагає, щоб аудитор виконував аудиторські процедури, розроблені, щоб отримати достатні та прийнятні аудиторські докази того, що всі події, які відбуваються з дати фінансової звітності і до дати аудиторського звіту та потребують коригування або розкриття інформації у фінансовій звітності, були ідентифіковані[47] та належно відображені в фінансовій звітності[48]. Оскільки оцінка багатьох облікових оцінок, що не є обліковими оцінками за справедливою вартістю, залежить, як правило, від результату майбутніх умов, операцій або подій, робота аудитора згідно з МСА 560 особливо доречна.

Тестування того, як управлінський персонал здійснював облікову оцінку (див. параграф 22)

A94. Тестування того, як управлінський персонал здійснював облікову оцінку може бути прийнятним підходом, наприклад, якщо:

- огляд аудитором подібних облікових оцінок, здійснених у фінансовій звітності за попередній період, дозволяє припускати, що процес управлінського персоналу у поточному періоді є прийнятним;
- облікова оцінка ґрунтується на великій генеральній сукупності елементів подібного характеру, які індивідуально є незначними;

[47] МСА 560, параграф 6

[48] МСА 560, параграф 8

- застосовна концептуальна основа фінансового звітування встановлює, як управлінський персонал має виконувати облікову оцінку. Наприклад, це може бути у випадку забезпечення очікуваних кредитних збитків;
- облікову оцінку отримують на основі звичайної обробки даних.

Тестування того, як управлінський персонал здійснював облікову оцінку, також може бути прийнятним підходом, якщо жоден з інших підходів до тестування виконати неможливо, або може бути прийнятним підходом у поєднанні з одним із інших підходів до тестування.

Зміни в методах, значних припущеннях та даних порівняно з попередніми періодами (див. параграф 23(a), 24(a), 25(a))

A95. Якщо порівняно з попередніми періодами зміна в методі, значному припущенні або даних не ґрунтується на нових обставинах або новій інформації, або якщо значні припущення не узгоджуються одне з одним та з припущеннями, використаними в інших облікових оцінках, або з відповідними припущеннями, використаними в інших видах господарської діяльності суб'єкта господарювання, аудитору може бути необхідним додатково обговорити обставини з управлінським персоналом та при цьому поставити питання управлінському персоналу стосовно прийнятності використаних припущень.

Ознаки упередженості управлінського персоналу (див. параграф 23(b), 24(b), 25(b))

A96. Якщо аудитор ідентифікує ознаки можливої упередженості управлінського персоналу, аудитору може бути необхідним додаткове обговорення з управлінським персоналом та повторний розгляд того, чи були отримані достатні та прийнятні аудиторські докази, чи були прийнятними та задовільними за конкретних обставин використаний метод, припущення та дані. Прикладом ознаки упередженості управлінського персоналу щодо конкретної облікової оцінки може бути розробка управлінським персоналом прийнятного діапазону для кількох різних припущень і використання в кожному випадку припущення з кінця діапазону, що призвело до найбільш сприятливого результату оцінки.

Методи

Вибір методу (див. параграф 23(a))

A97. Відповідні міркування для аудитора, які стосуються прийнятності вибраного методу в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування, та, якщо застосовно, прийнятності змін порівняно з попереднім періодом, можуть охоплювати:

- чи є прийнятним обґрунтування управлінського персоналу щодо вибраного методу;
- чи є прийнятним метод за конкретних обставин, враховуючи характер облікових оцінок, вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування, інші доступні концепції або методики оцінки вартості, вимоги регуляторного органа, а також господарську діяльність, галузь та середовища, в якому суб’єкт господарювання здійснює свою діяльність;
- якщо управлінський персонал визначив, що різні методи приводять до діапазону значно відмінних попередніх оцінок, як управлінський персонал досліджував причини цих різниць;
- чи ґрунтується зміна на нових обставинах або новій інформації. Якщо це не так, зміна не можна обґрунтованою або відповідати вимогам застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Довільні зміни призводять до непослідовної фінансової звітності з плином часу та можуть стати причиною викривлень фінансової звітності або можуть бути ознакою можливої упередженості управлінського персоналу (див. також параграфи A133–A136).

Ці питання є важливими, якщо застосовна концептуальна основа фінансового звітування не встановлює метод оцінки або дозволяє кілька методів.

Складне моделювання (див. параграф 23(d))

A98. Більш ймовірно, що модель та пов'язаний з нею метод будуть складними, якщо:

- розуміння та застосування методу, включаючи розробку моделі та вибір і використання прийнятних даних та припущень, вимагає спеціалізованих навичок або знань;
- важко отримати дані, потрібні для використання в моделі, оскільки існують обмеження щодо доступності або спостережності, чи доступу до даних, або
- важко забезпечити цілісність (наприклад, точність, послідовність або повноту) даних і припущень при використанні моделі внаслідок багатьох якісних характеристик оцінок вартості,

багатокомпонентних взаємозв'язків між ними або багаторазових ітерацій обчислення.

A99. Питання, які аудитор може розглядати, якщо управлінський персонал використовує складну модель, охоплюють, наприклад:

- чи перевіряється правильність моделі до використання або коли вноситься зміна до моделі, разом із періодичними оглядами, щоб упевнитися, що вона все ще прийнятна для використання за призначенням. Процес суб'єкта господарювання перевірки правильності може охоплювати оцінювання:
  - теоретичної обґрунтованості моделі;
  - математичної цілісності моделі;
  - точності та повноти даних і припущень моделі;
  - вихідних даних моделі порівняно з фактичними операціями;
- існування прийнятних політик і процедур контролю змін;
- управлінський персонал використовує прийнятні навички та знання при використанні моделі.

Ці міркування можуть бути корисним також для методу, який не передбачає складного моделювання.

A100. Управлінський персонал може вносити коригування до вихідних даних моделі, щоб виконати вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування. У деяких галузях ці коригування називають накладаннями. У випадку облікових оцінок за справедливою вартістю доречним може бути розгляд того, чи відображають коригування до вихідних даних моделі, якщо такі є, припущення, які учасники ринку використали би за подібних обставин.

Забезпечення цілісності значних припущень і використаних даних при застосуванні методу (див. параграф 23(e))

A101. Забезпечення цілісності значних припущень і даних при застосуванні методу означає забезпечення точності та повноти даних і припущень на всіх етапах обробки інформації. Відсутність забезпечення такої цілісності може призвести до пошкодження даних і припущень та стати причиною викривлень. У зв'язку з цим, доречні міркування для аудитора можуть включати те, чи підлягають дані та припущення всім змінам, запланованим управлінським персоналом, та чи не підлягають вони будь-яким незапланованим змінам під час таких дій, як введення, зберігання, пошук, передача або обробка.

Значні припущення (див. параграф 24)

A102. Доречні міркування для аудитора, які стосуються прийнятності значних припущень в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування та, якщо застосовно, прийнятності змін порівняно з попереднім періодом, можуть охоплювати:

- обґрунтування управлінського персоналу щодо вибору припущень;
- чи прийнятні припущення за конкретних обставин, якщо брати до уваги характер облікових оцінок, вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування, а також бізнес, галузь і середовище, в якому суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність;
- чи ґрунтується зміна у виборі припущення на нових обставинах або новій інформації, порівняно з попередніми періодами. Якщо це не так, зміна може бути необґрунтованою та не відповідати вимогам застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Довільні зміни облікової оцінки можуть стати причиною суттєвих викривлень фінансової звітності або можуть бути ознакою можливої упередженості управлінського персоналу (див. параграфи A133–A136).

A103. Управлінський персонал може здійснювати оцінювання альтернативних припущень або результатів облікових оцінок, яке виконується за допомогою ряду підходів залежно від конкретних обставин. Один можливий підхід – аналіз чутливості. Він може передбачати визначення того, як сума облікової оцінки в грошовому вираженні варіюється за різних припущень. Навіть для облікових оцінок, оцінених за справедливою вартістю, може існувати відмінність, оскільки різні учасники ринку використовуватимуть різні припущення. Аналіз чутливості може призвести до розробки кількох сценаріїв результатів, які іноді управлінський персонал характеризує як діапазон результатів, включаючи «песимістичні» та «оптимістичні» сценарії.

A104. Завдяки знанням, отриманим під час виконання аудиту, аудитору може стати відомо або він може отримати розуміння припущень, використаних в інших видах господарської діяльності суб'єкта господарювання. Такі питання можуть охоплювати, наприклад, перспективи бізнесу, припущення в стратегічних документах та майбутні грошові потоки. Крім того, якщо партнер із завдання виконував інші завдання для суб'єкта господарювання, МСА 315 (переглянутий)[49] вимагає, щоб партнер із завдання розглядав, чи є доречною до ідентифікації ризиків суттєвого викривлення інформація, отримана від цих інших завдань. Ця інформація

[49] МСА 315 (переглянутий), параграф 8

також може бути корисною для розгляду при вирішення того, чи узгоджуються значні припущення одне з одним та з припущеннями, використаними в інших облікових оцінках.

A105. Прийнятність значних припущень в контексті вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування може залежати від наміру управлінського персоналу та спроможності виконати певні плани дій. Управлінський персонал часто документує плани та наміри стосовно конкретних активів або зобов'язань і застосовна концептуальна основа фінансового звітування може вимагати цього від управлінського персоналу. Характер та обсяг аудиторських доказів, які слід отримати щодо наміру і спроможності управлінського персоналу, є питанням професійного судження. Якщо застосовно, процедури аудитора можуть охоплювати таке:

- огляд історії здійснення управлінським персоналом заявлених намірів;
- перевірка письмових планів та іншої документації, включаючи, якщо застосовно, офіційно затверджені бюджети, дозвільну документацію або протоколи;
- запити до управлінського персоналу щодо причин конкретного плану дій;
- огляд подій, які відбуваються після дати фінансової звітності та до дати аудиторського звіту;
- оцінювання спроможності суб'єкта господарювання здійснити конкретний план дій за економічних обставин суб'єкта господарювання, включаючи наслідки його існуючих зобов'язань та правових, нормативних або контрактних обмежень, які можуть впливати на здійсненність плану дій управлінського персоналу;
- розгляд того, чи виконував управлінський персонал застосовні вимоги до документації, якщо такі є, застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Проте деякі концептуальні основи фінансового звітування можуть не дозволяти брати до уваги наміри або плани управлінського персоналу під час здійснення облікової оцінки. Часто це стосується облікових оцінок за справедливою вартістю, оскільки мета їх оцінки вимагає, щоб значні припущення відображали припущення, використані учасниками ринку.

Дані (див. параграф 25(a))

A106. Доречні міркування для аудитора, які стосуються прийнятності даних, вибраних для використання в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування, та, якщо можливо, прийнятності змін порівняно з попереднім періодом, можуть охоплювати:

- обґрунтування управлінського персоналу вибору даних;
- чи є прийнятними дані за конкретних обставин, враховуючи характер облікових оцінок, вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування, а також бізнес, галузь та середовище, в якому суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність;
- чи ґрунтується зміна у вибраних джерелах або елементах даних, або відібраних даних, на нових обставинах або новій інформації порівняно з попередніми періодами. Якщо це не так, малоймовірно, що зміна є обґрунтованою та відповідає вимогам застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Довільні зміни в обліковій оцінці призводять до непослідовної фінансової звітності з плином часу та можуть стати причиною викривлень фінансової звітності або бути ознакою можливої упередженості управлінського персоналу (див. параграфи A133–A136).

Доречність і достовірність даних (див. параграф 25(c))

A107. При використанні інформації, наданої суб'єктом господарювання, МСА 500 вимагає, щоб аудитор оцінив, чи є інформація достатньо достовірною для цілей аудитора, включаючи, якщо це потрібно за конкретних обставин, отримання аудиторських доказів щодо точності та повноти інформації та оцінювання, чи є інформація достатньо точною та деталізованою для цілей аудитора[50].

Складні юридичні або контрактні умови (див. параграф 25(d))

A108. Процедури, які аудитор може розглядати, якщо облікова оцінка ґрунтується на складних юридичних або контрактних умовах, охоплюють:

- розгляд того, чи потрібні спеціалізовані навички або знання для розуміння або тлумачення контракту;
- здійснення запитів до юрисконсульта суб'єкта господарювання, які стосуються юридичних або контрактних умов;
- перевірку основних контрактів з метою:
  - оцінювання основної ділової мети операції або угоди;

[50] МСА 500, параграф 9

- розгляду того, чи узгоджуються умови контрактів з поясненнями управлінського персоналу.

Вибір точкової оцінка управлінського персоналу та пов'язане з нею розкриття інформації про невизначеність оцінювання

Заходи управлінського персоналу, щоб зрозуміти та реагувати на невизначеність оцінювання (див. параграф 26(a))

A109. Доречні міркування стосовно того, чи вживав прийнятні заходи управлінський персонал, щоб зрозуміти та реагувати на невизначеність оцінювання, можуть охоплювати, чи управлінський персонал:

(a) отримав розуміння невизначеності оцінювання, шляхом ідентифікації джерел та оцінювання ступеня властивої змінюваності результатів оцінки та отриманого діапазону обґрунтовано можливих результатів оцінки;

(b) ідентифікував, в процесі оцінки, ступінь впливу складності або суб'єктивності на ризик суттєвого викривлення, та реагував на отриману в результаті можливість викривлення шляхом застосування:

(i) прийнятних навичок і знань при здійсненні облікових оцінок;

(ii) професійних суджень, включаючи ідентифікацію та розгляд чутливості до упередженості управлінського персоналу;

(c) розглянув невизначеність оцінювання шляхом належного вибору точкової оцінки управлінського персоналу та пов'язане з нею розкриття інформації, яке описує невизначеність оцінювання.

Вибір точкової оцінка управлінського персоналу та пов'язане з нею розкриття інформації про невизначеність оцінювання (див. параграф 26(b))

A110. Питання, які можуть бути доречними щодо вибору точкової оцінки управлінського персоналу та розробки розкриття відповідної інформації про невизначеність оцінювання, охоплюють:

- чи були належно вибраними використані методи та дані, включаючи випадки, коли доступні альтернативні методи здійснення облікової оцінки та альтернативні джерела даних;
- чи були прийнятними та повними використані якісні характеристики оцінки вартості;
- чи вибиралися використані припущення з діапазону обґрунтовано можливих сум і чи підтверджувалися прийнятними даними, які є доречними та достовірними;

- чи були використані дані прийнятними, доречними та достовірними та чи забезпечувалася цілісність цих даних;
- чи застосовувалися обчислення відповідно до методу та чи були математично правильними;
- чи належно вибрана точкова оцінка управлінського персоналу з обґрунтовано можливих результатів оцінки;
- чи належно описує розкриття відповідної інформації суму як попередню оцінку та чи пояснює характер та обмеження процесу оцінювання, включаючи змінюваність обґрунтовано можливих результатів оцінки.

A111. Доречні міркування для аудитора, які стосуються прийнятності точкової оцінки управлінського персоналу, можуть охоплювати:

- чи дотримувався управлінський персонал вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування, якщо вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування регламентують точкову оцінку, яку можна використовувати після розгляду альтернативних результатів і припущень, або регламентують конкретний метод оцінки;
- чи застосовував управлінський персонал судження, враховуючи вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування, якщо застосовна концептуальна основа фінансового звітування не встановлює, як вибирати суму з обґрунтовано можливих результатів оцінки.

A112. Доречні міркування для аудитора стосовно розкриття інформації управлінським персоналом про невизначеність оцінювання охоплюють вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування, які можуть вимагати розкриття інформації:

- яка описує суму як попередню оцінку та пояснює характер і обмеження процесу її здійснення, включаючи змінюваність обґрунтовано можливих результатів оцінки. Концептуальна основа може також вимагати розкриття додаткової інформації, щоб досягти мети розкриття інформації[51];
- про суттєві облікові політики, що стосуються облікових оцінок. Залежно від конкретних обставин доречні облікові політики можуть охоплювати такі питання, як конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практики, які застосовувалися під час складання та подання облікових оцінок в фінансовій звітності;

[51] МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», параграф 92

- про значні або критичні судження (наприклад, судження, які здійснюють найбільш значний вплив на суми, визнані в фінансовій звітності), а також про значні прогнозні припущення або інші джерела невизначеності оцінювання.

За певних обставин може бути потрібним розкриття додаткової інформації крім тієї, що чітко вимагається концептуальною основою фінансового звітування для того, щоб досягти достовірного подання, або у випадку концептуальної основи дотримання вимог для того, щоб фінансова звітність не вводила в оману.

A113. Чим вищий ступінь залежності облікової оцінки від невизначеності оцінювання, тим більш ймовірно, що ризики суттєвого викривлення оцінюватимуться як більш високі і тому відповідно до параграфу 35 потрібно визначити більш переконливі аудиторські докази щодо того, чи є обґрунтованими в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування або чи є викривленими точкова оцінка управлінського персоналу та пов'язане з нею розкриття інформації про невизначеність оцінювання.

A114. Якщо розгляд аудитором невизначеності оцінювання, пов'язаної з обліковою оцінкою, та розкриття відповідної інформації, є питанням, яке потребувало значної уваги аудитора, тоді воно може стати ключовим питанням аудиту[52].

Якщо управлінський персонал не вжив прийнятних заходів для отримання розуміння та розгляду невизначеності оцінювання (див. параграф 27)

A115. Якщо аудитор визначає, що управлінський персонал не вжив прийнятних заходів для отримання розуміння та розгляду невизначеності оцінювання, додаткові процедури, які аудитор може просити управлінський персонал виконати для зрозуміння невизначеності оцінювання, можуть охоплювати, наприклад, розгляд альтернативних припущень або виконання аналізу чутливості.

A116. Під час розгляду того, чи є можливою розробка точкової оцінки або діапазону, питання, які аудитору може бути потрібним брати до уваги, охоплюють, чи може аудитор зробити це без загрози вимогам незалежності. Це може охоплювати відповідні етичні вимоги, в яких розглядаються заборони щодо відповідальності, яку бере на себе управлінський персонал.

A117. Якщо, після розгляду дій управлінського персоналу у відповідь, аудитор визначає, що неможливо розробити точкову оцінку або діапазон аудитора, від аудитора вимагається оцінити наслідки для аудиту або думки аудитора щодо фінансової звітності відповідно до параграфу 34.

---

[52] МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора»

Розробка точкової оцінки аудитора або використання діапазону аудитора (див. параграф 28–29)

A118. Розробка точкової оцінки або діапазону аудитора, щоб оцінити точкову оцінку управлінського персоналу та пов'язане з нею розкриття інформації про невизначеність оцінювання, може бути прийнятним підходом, якщо, наприклад:

- огляд аудитором подібних облікових оцінок, здійснених у фінансовій звітності за попередній період, дозволяє припустити, що не очікується, що процес управлінського персоналу поточного періоду буде ефективним;
- заходи контролю суб'єкта господарювання в межах і поза процесом управлінського персоналу щодо здійснення облікових оцінок незадовільно розроблені або неналежно запроваджені;
- події або операції від кінця періоду до дати аудиторського звіту не враховані належно, хоча управлінському персоналу було доцільно зробити це, і можливо, що такі події або операції суперечать точковій оцінці управлінського персоналу;
- існують прийнятні альтернативні припущення або джерела доречних даних, які можна використати у розробці точкової оцінки або діапазону аудитора;
- управлінський персонал не вжив прийнятних заходів для розуміння або розгляду невизначеності оцінювання (див. параграф 27).

A119. На рішення розробити точкову оцінку або діапазон також може впливати застосовна концептуальна основа фінансового звітування, яка може встановлювати точкову оцінку, яку слід використовувати після розгляду альтернативних результатів і припущень, або встановлює конкретний метод оцінки (наприклад, використання дисконтованої, зваженої за рівнем ймовірності очікуваної величини або найімовірнішого результату).

A120. Рішення аудитора про те, чи розробляти точкову оцінку, а не діапазон, може залежати від характеру попередньої оцінки та судження аудитора за конкретних обставин. Наприклад, характер попередньої оцінки може бути таким, що очікується менша змінюваність обґрунтовано можливих результатів. За цих обставин розробка точкової оцінки може бути ефективним підходом, зокрема, якщо її можна розробити з більш високим ступенем точності.

A121. Аудитор може розробляти точкову оцінку або діапазон у кілька способів, наприклад, шляхом:

- використання іншої моделі, ніж модель, використана управлінським персоналом, наприклад, моделі, яка є комерційно

доступною для використання в конкретному секторі або галузі, або розробленою фірмою чи розробленою аудитором моделлю;

- використання моделі управлінського персоналу, але розробка припущень або джерел даних, альтернативних тим, які використовував управлінський персонал;
- використання власного методу аудитора, але розробка припущень, альтернативних тим, які використовував управлінський персонал;
- працевлаштування або залучення особи із спеціальними знаннями, для розробки чи реалізації моделі або надання відповідних припущень;
- розгляд інших порівнянних умов, операцій чи подій, або, якщо доречно, ринків для порівнянних активів або зобов'язань.

A122. Аудитор може також розробити точкову оцінку або діапазон тільки для частини облікової оцінки (наприклад, для конкретного припущення або якщо тільки певна частина облікової оцінки призводить до ризику суттєвого викривлення).

A123. При використанні власних методів, припущень або даних аудитора для розробки точкової оцінки або діапазону, аудитор може отримати докази щодо прийнятності методів, припущень або даних управлінського персоналу. Наприклад, якщо аудитор використовує власні припущення аудитора для розробки діапазону, щоб оцінити обґрунтованість точкової оцінки управлінського персоналу, аудитор може також формувати думку стосовно того, чи призводять судження управлінського персоналу при виборі значних припущень, використаних під час здійснення облікової оцінки, до ознак можливої упередженості управлінського персоналу.

A124. Вимога в параграфі 29(а) до аудитора визначати, що діапазон містить лише суми, які підтверджуються достатніми та прийнятними аудиторськими доказами, не означає, що очікується отримання аудитором аудиторських доказів, щоб окремо підтвердити кожен можливий результат у діапазоні. Точніше, ймовірно, що аудитор отримає докази, щоб визначити, що точки на обох межах діапазону є обґрунтованими за конкретних обставин, тим самим вони підтверджують, що суми між цими двома точками також є обґрунтованими.

A125. Розмір діапазону аудитора може бути кратним величині суттєвості для фінансової звітності в цілому, зокрема, якщо суттєвість ґрунтується на результатах операційної діяльності (наприклад, на доході до оподаткування) і цей показник є відносно невеликим стосовно активів чи інших показників балансу. Більш ймовірно, що така ситуація виникатиме за обставин, коли невизначеність оцінювання, пов'язана з обліковою оцінкою, сама є кратною значенню суттєвості, що є більш характерним для певних типів облікових оцінок або в певних галузях, таких як

страхування або банківська справа, де високий ступінь невизначеності оцінювання є більш типовим і стосовно цього можуть існувати конкретні вимоги в застосовній концептуальній основі фінансового звітування. На основі виконаних процедур та аудиторських доказів, отриманих відповідно до вимог цього МСА, аудитор може дійти висновку, що діапазон, який є кратним величині суттєвості, за судженням аудитора є прийнятним за конкретних обставин. Якщо це так, оцінювання аудитором обґрунтованості розкриття інформації про невизначеність оцінювання стає все більш важливим, зокрема, чи належно передає таке розкриття інформації високий ступінь невизначеності оцінювання та діапазон можливих результатів. Параграфи А139–А144 містять додаткові міркування, які можуть бути доречними за цих обставин.

Інші міркування, що стосуються аудиторських доказів (див. параграф 30)

А126. Інформацію, яку можна використовувати як аудиторські докази стосовно ризиків суттєвого викривлення, які пов'язані з обліковими оцінками, могла бути надана суб'єктом господарювання, складена із використанням роботи експерта управлінського персоналу або надана зовнішнім джерелом інформації.

Зовнішні джерела інформації

А127. Як пояснюється в МСА 500[53], на достовірність інформації від зовнішнього джерела інформації впливають її джерела, характер та обставини, за яких вона отримана. Отже, характер та обсяг подальших аудиторських процедур аудитора для розгляду достовірності інформації, використаної під час здійснення облікової оцінки, можуть варіюватися залежно від характеру цих чинників. Наприклад:

- якщо ринкові або галузеві дані, ціни або дані, пов'язані з ціноутворенням, отримуються від одного зовнішнього джерела інформації, що спеціалізується на такій інформації, аудитор може отримати ціну для порівняння від альтернативного незалежного джерела;
- якщо ринкові або галузеві дані, ціни або дані, пов'язані з ціноутворенням, отримуються від кількох незалежних зовнішніх джерел інформації та вказують на узгодженість цих джерел, аудитору може знадобитися отримати менше доказів про достовірність даних від окремого джерела;
- якщо інформація, отримана від кількох джерел інформації, вказує на різні ринкові думки, аудитор може прагнути зрозуміти причини розбіжності в думках. Розбіжність може бути результатом

[53] МСА500, Параграф А31

використання різних методів, припущень або даних. Наприклад, в одному джерелі можуть використовувати поточні ціни, а в іншому джерелі – майбутні ціни. Якщо розбіжність пов'язана з невизначеністю оцінювання, параграф 26(b) вимагає від аудитора отримати достатні та прийнятні аудиторські докази того, чи є обґрунтованим, в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування, розкриття інформації в фінансовій звітності, яке описує невизначеність оцінювання. У таких випадках професійне судження також є важливим під час розгляду інформації про застосовані методи, припущення або дані;

- якщо інформація, отримана від зовнішнього джерела інформації, розроблена цим джерелом із використаним власної моделі (моделей). Параграф А34е МСА 500 надає доречні керівництво.

А128. Щодо облікових оцінок за справедливою вартістю, додаткові міркування стосовно доречності та достовірності інформації, отриманої від зовнішніх джерел можуть охоплювати:

(a) чи ґрунтується справедлива вартість на торгівлі тим самим інструментом або на котируваннях на активних ринках;

(b) якщо справедлива вартість ґрунтується на операціях з порівнянними активами або зобов'язаннями, як ці операції ідентифікуються та чому вважається порівнянними;

(c) якщо відсутні операції щодо активу чи зобов'язання або порівнянних активів чи зобов'язань, як розроблялася інформація, включаючи те, чи відображають розроблені та використані вхідні дані припущення, які використали би учасники ринку під час визначення ціни активу чи зобов'язання, якщо застосовно;

(d) якщо оцінка справедливої вартості ґрунтується на пропонованій брокером ціні, чи пропонована брокером ціна:

(i) отримана від маркет-мейкера, який здійснює операції з тим самим типом фінансового інструмента;

(ii) має обов'язкову силу або не має обов'язкової сили, при цьому більша вага надається котируванням на основі оферт, які мають обов'язкову силу;

(iii) відображає ринкову кон'юнктуру станом на дату фінансової звітності, якщо цього вимагає застосовна концептуальна основа фінансового звітування.

А129. Якщо інформація від зовнішнього джерела інформації використовується як аудиторські докази, доречним для аудитора буде розгляд того, чи можна отримати інформацію або чи достатньо деталізована інформація, щоб зрозуміти методи, припущення та інші дані, що використовуються

зовнішнім джерелом інформації. Інформація може бути обмеженою в деяких аспектах і, отже, впливати на розгляд аудитором характеру, часу та обсягу процедур, які слід виконати. Наприклад, служби з питань ціноутворення часто надають інформацію про свої методи та припущення за класом активів, а не за окремими цінними паперами. Брокери часто надають лише обмежену інформацію про свої вхідні дані та припущення, коли надають орієнтовні пропоновані брокером ціни для окремих цінних паперів. Параграф A34f МСА 500 надає керівництво стосовно обмежень, введених зовнішнім джерелом інформації, на надання підтвердної інформації.

Експерт управлінського персоналу

A130. Припущення, що стосуються облікових оцінок, які виконує або ідентифікує експерт управлінського персоналу, стають припущеннями управлінського персоналу, якщо управлінський персонал використовує їх під час здійснення облікової оцінки. Відповідно, аудитор застосовує відповідні вимоги в цьому МСА до цих припущень.

A131. Якщо робота експерта управлінського персоналу пов'язана з використанням методів або джерел даних, що стосуються облікових оцінок, або розробкою чи наданням отриманих результатів або висновків, що стосуються точкової оцінки або розкриття доречної інформації для включення до фінансової звітності, вимоги в параграфах 21–29 цього МСА можуть допомогти аудитору під час застосування параграфа 8(c) МСА 500.

Організації, що надають послуги

A132. МСА 402[54] розглядає розуміння аудитором послуг, наданих організацією, що надає послуги, включаючи внутрішній контроль, а також дії аудитора у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення. Тому, якщо суб'єкт господарювання використовує послуги організації, що надає послуги при здійсненні облікових оцінок, вимоги та керівництво МСА 402 можуть допомогти аудитору під час застосування вимог цього МСА.

Ознаки можливої упередженості управлінського персоналу (див. параграф 32)

A133. Упередженість управлінського персоналу може бути важко виявити на рівні рахунку та аудитор може ідентифікувати її при розгляді груп облікових оцінок, усіх облікових оцінок у генеральній сукупності або при спостереженні протягом кількох облікових періодів. Наприклад, якщо вважається, що кожна окрема з облікових оцінок, включених до

[54] МСА402 «Положення щодо аудиту суб'єкта господарювання, що користується послугами організації, що надає послуги»

фінансової звітності, є обґрунтованою, але точкові оцінки управлінського персоналу постійно мають тенденцію до змін у напрямі однієї межі діапазону обґрунтованих результатів аудитора, які забезпечують більш сприятливий результат фінансового звітування для управлінського персоналу, такі обставини можуть свідчити про можливу упередженість управлінського персоналу.

А134. Приклади ознак можливої упередженості управлінського персоналу стосовно облікових оцінок включають:

- зміни в обліковій оцінці або в методі її здійснення, якщо управлінський персонал виконав суб'єктивну оцінку, що відбулася зміна в обставинах;
- вибір чи розробку значних припущень або даних, результатом яких є точкова оцінка, сприятлива для цілей управлінського персоналу;
- вибір точкової оцінки, який може свідчити про оптимістичну або песимістичну модель.

Якщо такі ознаки ідентифіковані, може існувати ризик суттєвого викривлення або на рівні тверджень, або на рівні фінансової звітності. Самі по собі ознаки можливої упередженості управлінського персоналу не становлять викривлень для цілей формування висновків щодо обґрунтованості окремих облікових оцінок. Проте в деяких випадках аудиторські докази можуть вказувати на викривлення, а не просто на ознаку упередженості управлінського персоналу.

А135. Ознаки можливої упередженості управлінського персоналу можуть впливати на висновок аудитора стосовно того, чи залишаються прийнятною оцінка ризиків аудитором та відповідні дії у відповідь. Аудитору також потрібно розглянути наслідки для інших аспектів аудиту, включаючи необхідність додаткової критично важливої оцінки прийнятності суджень управлінського персоналу при здійсненні облікових оцінок. Крім того, ознаки можливої упередженості управлінського персоналу можуть впливати на висновок аудитора стосовно того, чи не містить фінансова звітність в цілому суттєвого викривлення, яке обговорюється в МСА 700 (переглянутому) [55].

А136. Крім того, під час застосування МСА 240, від аудитора вимагається оцінити, чи свідчать судження та рішення управлінського персоналу під час здійснення облікових оцінок, включених до фінансової звітності, про можливу упередженість, яка може відображати суттєве викривлення внаслідок шахрайства[56]. Оманливе фінансового звітування часто досягається шляхом навмисного викривлення облікових оцінок, що може

[55] МСА 700 (переглянутий), параграф 11

[56] МСА 240, параграф 33(b)

передбачати навмисне заниження або завищення облікових оцінок. Ознаки можливої упередженості управлінського персоналу, які можуть бути також чинником ризику шахрайства, можуть змусити аудитора повторно оцінити, чи залишаються прийнятними оцінки ризиків аудитором, зокрема, оцінка ризиків шахрайства та відповідні дії у відповідь.

Загальне оцінювання, що ґрунтується на виконаних аудиторських процедурах (див. параграф 33)

A137. У міру того, як аудитор виконує заплановані аудиторські процедури, отримані аудиторські докази можуть змусити аудитора модифікувати характер, час чи обсяг інших запланованих аудиторських процедур[57]. Стосовно облікових оцінок, увагу аудитора може привернути інформація внаслідок виконання процедур для отримання аудиторських доказів, яка значно відрізняється від інформації, на якій ґрунтувалася оцінка ризиків. Наприклад, аудитор міг ідентифікувати, що єдиною причиною оціненого ризику суттєвого викривлення є суб'єктивність, пов'язана із здійсненням облікової оцінки. Проте під час виконання процедур у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення аудитор може виявити, що облікова оцінка є більш складною, ніж передбачалося спочатку, що може поставити під сумнів оцінку ризику суттєвого викривлення (наприклад, може бути потрібною повторна оцінка невід'ємного ризику на вищій межі спектра невід'ємного ризику внаслідок впливу складності) і тому аудитору може знадобитися виконати додаткові подальші аудиторські процедури, щоб отримати достатні та прийнятні аудиторські докази[58].

A138. Стосовно облікових оцінок, які не були визнані, особлива увага в оцінюванні аудитора може бути спрямована на те, чи були фактично дотримані критерії визнання застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Якщо облікова оцінка не була визнана та аудитор доходить висновку, що цей підхід є прийнятним, деякі концептуальні основи фінансового звітування можуть вимагати розкриття інформації про ці обставини в примітках до фінансової звітності.

Визначення того, чи є облікові оцінки обґрунтованими або викривленими (див. параграф 9, 35)

A139. При визначенні, чи є обґрунтованими або чи є викривленими точкова оцінка управлінського персоналу та пов'язане з нею розкриття інформації на основі виконаних аудиторських процедур і отриманих доказів:

- якщо аудиторські докази підтверджують діапазон, розмір діапазону може бути широким і, за деяких обставин, може бути кратним

[57] МСА 330, параграф А60

[58] Див. також МСА 315 (переглянутий), параграф 31.

величині суттєвості для фінансової звітності в цілому (див. також параграф А125). Хоча широкий діапазон може бути прийнятним за конкретних обставин, він може свідчити про те, що аудитору важливо повторно розглянути, чи були отримані достатні та прийнятні аудиторські докази, які стосуються обґрунтованості сум у межах діапазону;

- аудиторські докази можуть підтвердити точкову оцінку яка відрізняється від точкової оцінки управлінського персоналу. За таких обставин різниця між точковою оцінкою аудитора та точковою оцінкою управлінського персоналу становить викривлення;
- аудиторські докази можуть підтвердити діапазон, який не містить точкової оцінки управлінського персоналу. За таких обставин викривлення є різницею між точковою оцінкою управлінського персоналу та найближчою точкою діапазону аудитора.

А140. Параграфи А110–А114 надають керівництво для допомоги аудитору при оцінюванні вибору точкової оцінка управлінського персоналу та пов'язаного з нею розкриття інформації, які слід включити до фінансової звітності.

А141. Якщо подальші аудиторські процедури аудитора містять тестування того, як управлінський персонал здійснював облікову оцінку або розробку точкової оцінки чи діапазону аудитора, від аудитора вимагається отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо розкриття інформації, яка описує невизначеність оцінювання відповідно до параграфів 26(b) і 29(b), а також розкриття іншої інформації відповідно до параграфу 31. Потім аудитор розглядає отримані аудиторські докази щодо розкриття інформації в рамках загального оцінювання, відповідно до параграфу 35, чи є обґрунтованими або чи є викривленими облікові оцінки та пов'язане з ними розкриття інформації в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

А142. МСА 450 також надає керівництво стосовно розкриття якісної інформації[59] та коли викривлення в розкритті інформації може бути ознакою шахрайства[60].

А143. Якщо фінансова звітність складається відповідно до концептуальної основи достовірного подання, оцінювання аудитором того, чи досягає фінансова звітність достовірного подання[61], містить розгляд загального подання, структури та змісту фінансової звітності, та того, чи відображає

[59] МСА 450, параграф А17

[60] МСА 450, параграф А22

[61] МСА 700 (переглянутий), параграф 14

фінансова звітність, включаючи відповідні примітки, операції та події в спосіб, який досягає достовірного подання. Наприклад, якщо облікова оцінка доступна більш високому ступеню невизначеності оцінювання, аудитор може визначити, що для досягнення достовірного подання необхідне розкриття додаткової інформації. Якщо управлінський персонал не включає таке розкриття додаткової інформації, аудитор може дійти висновку, що фінансова звітність суттєво викривлена.

A144. МСА 705 (переглянутий)[62] надає керівництво щодо наслідків для думки аудитора, якщо аудитор вважає, що розкриття інформації управлінським персоналом в фінансовій звітності є недостатнім або вводить в обману, включаючи, наприклад, стосовно невизначеності оцінювання.

Письмові запевнення (див. параграф 37)

A145. Письмові запевнення щодо конкретних облікових оцінок можуть охоплювати такі запевнення:

- що значні судження, висловлені під час здійснення облікових оцінок, враховували всю доречну інформацію, відому управлінському персоналу;
- щодо послідовності та прийнятності вибору або застосування методів, припущень та даних, використаних управлінським персоналом під час здійснення облікових оцінок;
- що припущення прийнятно відображають намір та спроможність управлінського персоналу виконати конкретні плани дій від імені суб'єкта господарювання, якщо це доречно до облікових оцінок і розкриття інформації;
- що розкриття інформації, пов'язане з обліковими оцінками, включаючи розкриття інформації, яка описує невизначеність оцінювання, є повним та обґрунтованим в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
- що під час здійснення облікових оцінок застосовувалися прийнятні спеціалізовані навички або спеціальні знання;
- що подальша подія вимагає коригування до облікових оцінок та пов'язаного з ними розкриття інформації, включених до фінансової звітності;
- якщо облікові оцінки не визнані або не розкриті в фінансовій звітності, прийнятність рішення управлінського персоналу про недотримання критеріїв визнання або розкриття застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

[62] МСА 705 (переглянутий), параграфи 22–23

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінському персоналу або іншим відповідним сторонам (див. параграф 38)

A146. Під час застосування МСА 260 (переглянутого) аудитор повідомляє інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про думки аудитора щодо значущих якісних аспектів облікових практик суб’єкта господарювання, що стосуються облікових оцінок та пов’язаного з ними розкриття інформації[63]. Додаток 2 містить питання, специфічні для облікових оцінок, які аудитор може розглядати при повідомленні інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

A147. МСА 265 вимагає, щоб аудитор повідомляв інформацію в письмовій формі тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про значні недоліки внутрішнього контролю, ідентифіковані під час аудиту[64]. Такі значні недоліки можуть охоплювати недоліки, пов’язані із заходами контролю за:

(a) вибором і застосуванням суттєвих облікових політик та вибором і застосуванням методів, припущень і даних;

(b) управлінням ризиками та відповідними системами;

(c) цілісністю даних, включаючи випадки, коли дані отримано від зовнішнього джерела інформації;

d) використанням, розробкою та перевіркою правильності моделей, включаючи моделі, отримані від зовнішнього постачальника, та будь-якими коригуваннями, які можуть бути потрібними.

63 МСА 260 (переглянутий), параграф 16(a)

64 МСА 265, параграф 9

A148. На додаток до повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, аудитору може дозволятися або від нього може вимагатися повідомляти інформацію безпосередньо регуляторним органам або органам пруденційного нагляду. Таке повідомлення інформації може бути корисним протягом усього аудиту або на конкретних етапах, таких як планування аудиту або остаточне узгодження звіту аудитора. Наприклад, у деяких юрисдикціях регуляторні органи фінансових установ прагнуть співпрацювати з аудиторами для обміну інформацією про функціонування та застосування заходів контролю за операціями з фінансовими інструментами, про проблеми в оцінці вартості фінансових інструментів на неактивних ринках, про очікувані кредитні збитки та страхові резерви, тоді як інші регуляторні органи можуть прагнути зрозуміти думки аудитора щодо значних аспектів діяльності суб'єкта господарювання, включаючи оцінки витрат суб'єкта господарювання. Це повідомлення інформації може бути корисним для аудитору під час ідентифікації, оцінювання та реагування на ризики суттєвого викривлення.

Документація (див. параграф 39)

A149. МСА 315 (переглянутий)[65] та МСА 330[66] надають вимоги та керівництво щодо документування розуміння аудитором суб'єкта господарювання, оцінки ризиків та дій у відповідь на оцінені ризики. Ці керівництво ґрунтуються на вимогах та керівництвах МСА 230[67]. В контексті аудиту облікових оцінок від аудитора вимагається складати аудиторську документацію про основні елементи розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, що стосуються облікових оцінок. Крім того, судження аудитора про оцінені ризики суттєвого викривлення, що стосуються облікових оцінок, та дії у відповідь, ймовірно додатково будуть підтверджуватися документацією про повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу.

A150. Документуючи зв'язок подальших аудиторських процедур аудитора з оціненими ризиками суттєвого викривлення на рівні тверджень відповідно до МСА 330, аудитору, згідно з вимогами цього МСА, слід брати до уваги причини, які пояснюють ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень. Ці причини можуть стосуватися одного або кількох чинників невід'ємного ризику або оцінку ризику контролю аудитором. Проте від аудитора не вимагається документувати, як враховувався кожен

---

65 МСА 315 (переглянутий), параграфи 32 та A152–A155

66 МСА 330, параграфи 28 та A63

67 МСА230, параграф 8(c)

чинник невід'ємного ризику під час ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення стосовно кожної облікової оцінки.

A151. Аудитор може також розглядати документування:

- якщо застосування методу управлінським персоналом передбачає складне моделювання, чи послідовно застосовувалися судження управлінського персоналу та, якщо застосовно, чи відповідає структура моделі меті оцінки застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
- якщо на вибір та застосування методів, значних припущень або даних більшою мірою впливає складність, судження аудитора під час визначення того, чи будуть потрібні спеціалізовані навички або знання для виконання процедур оцінки ризиків, розробки та виконання процедур, дій у відповідь на ці ризики, або для оцінки отриманих аудиторських доказів. За цих обставин документація може також охоплювати те, як застосовувалися потрібні навички або знання.

A152. Параграф A7 МСА 230 зазначає, що хоча може не існувати єдиний спосіб, в який документується здійснення аудитором професійного скептицизму, тим не менш аудиторська документація може надати докази того, що аудитор застосовував професійний скептицизм. Наприклад, стосовно облікових оцінок, якщо отримані аудиторські докази містять докази, що як підтверджують, так і суперечать твердженням управлінського персоналу, документація може містити те, як аудитор оцінював ці докази, включаючи професійні судження, висловлені при формулюванні висновку щодо достатності та прийнятності отриманих аудиторських доказів. Приклади інших вимог у цьому МСА, щодо яких документація може надати докази здійснення професійного скептицизму аудитором, охоплюють:

- параграф 13(d), який стосується того, як аудитор застосовував розуміння під час розробки власного очікування аудитора, що облікові оцінки та пов'язане з ними розкриття інформації слід включити до фінансової звітності суб'єкта господарювання та як це очікування порівнюється з фінансовою звітністю суб'єкта господарювання, складеною управлінським персоналом;
- параграф 18, який вимагає розробки та виконання подальших аудиторських процедур, щоб отримати достатні та прийнятні докази в спосіб, який є неупередженим стосовно отримання аудиторських доказів, які можуть бути підтвердними, або стосовно виключення аудиторських доказів, які можуть бути суперечливими;
- параграфи 23(b), 24(b), 25(b) та 32, в яких розглядаються ознаки можливої упередженості управлінського персоналу;

- параграф 34, в якому йдеться про розгляд аудитором всіх доречних аудиторських доказів, незалежно від того, чи є вони підтвердними або суперечливими.

Додаток 1

(див. параграф 2, 4, 12(c), A8, A66)

Чинники невід'ємного ризику

Вступ

1. Під час ідентифікації, оцінювання та реагування на ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень щодо облікової оцінки та пов'язаного з нею розкриття інформації, цей МСА вимагає, щоб аудитор брав до уваги ступінь залежності облікової оцінки від невизначеності оцінювання та ступінь впливу складності, суб'єктивності чи інших чинників невід'ємного ризику на вибір та застосування методів, припущень та даних, використаних під час здійснення облікової оцінки, вибору точкової оцінки управлінського персоналу та пов'язане з нею розкриття інформації для включення до фінансової звітності.

2. Невід'ємний ризик, пов'язаний з обліковою оцінкою, – це вразливість твердження про облікову оцінку до суттєвого викривлення, до того, як розглядаються заходи контролю. Невід'ємний ризик є результатом чинників невід'ємного ризику, які призводять до проблем при належному здійсненні облікової оцінки. Цей Додаток надає додаткове пояснення щодо характеру чинників невід'ємного ризику невизначеності оцінювання, суб'єктивності та складності, а також їх взаємозв'язків у контексті здійсненні облікових оцінок та вибору точкової оцінки управлінського персоналу, а також пов'язаного з нею розкриття інформації для включення до фінансової звітності.

Основа оцінки

3. Основа оцінки та характер, стан та обставини елемента фінансової звітності призводять до доречних якісних характеристик оцінки вартості. Якщо собівартість або ціну елемента неможливо прямо спостерігати, потрібно здійснювати облікову оцінку шляхом застосування прийнятного методу та використання прийнятних даних і припущень. Метод може встановлюватися застосовною концептуальною основою фінансового звітування або вибиратися управлінським персоналом для відображення наявних знань щодо очікуваного впливу доречних якісних характеристик оцінки вартості на собівартість або ціну елемента на основі оцінки.

Невизначеність оцінювання

4. Чутливість до неточності оцінки часто називають в концептуальних основах бухгалтерського обліку невизначеністю оцінки. Невизначеність оцінювання визначається в цьому МСА як чутливість до властивої неточності оцінки. Вона виникає, якщо потрібну суму в грошовому

вираженні для елемента фінансової звітності, яка визнана або інформація про яку розкрита в фінансовій звітності, не можна точно оцінити шляхом прямого спостереження собівартості або ціни. Якщо пряме спостереження неможливе, наступною найбільш точною альтернативною стратегією оцінки є застосування методу, який відображає наявні знання про собівартість або ціну елемента за доречною основою оцінки з використанням спостережних даних про доречні якісні характеристики оцінки вартості.

5. Проте обмеження на доступність таких знань або даних можуть обмежувати перевірюваність таких вхідних даних процесу оцінки і тому обмежувати точність результатів оцінки. Крім того, більшість концептуальних основ бухгалтерського обліку підтверджує, що існують практичні обмеження на інформацію, яку слід брати до уваги, наприклад, якщо собівартість її отримання перевищуватиме переваги. Відсутність точності оцінки, яка виникає внаслідок цих обмежень є властивою, оскільки її неможливо усунути з процесу оцінки. Відповідно, такі обмеження є джерелами невизначеності оцінювання. Інші джерела невизначеності оцінки, які можуть виникати в процесі оцінки, принаймні в принципі, можна усунути, якщо метод застосовується належно, і тому вони є джерелами можливого викривлення, а не невизначеністю оцінювання.

6. Якщо невизначеність оцінювання стосується невизначених майбутніх надходжень або вибуття економічних вигід, які зрештою будуть отримані від основного активу чи зобов'язання, результат цих потоків спостерігатиметься тільки після дати фінансової звітності. Залежно від характеру застосовної основи оцінки та характеру, стану та обставин елемента фінансової звітності, цей результат може бути прямо спостережним до того, як фінансова звітність буде остаточно узгоджена, або може бути прямо спостережним лише на пізнішу дату. Для деяких облікових оцінок взагалі може не бути прямо спостережного результату.

7. Деякі невизначені результати можна відносно легко передбачити з високим рівнем точності для окремого елемента. Наприклад, строк корисної експлуатації високопродуктивного верстата можна легко передбачити, якщо доступна достатня технічна інформація про середній строк корисної експлуатації. Якщо неможливо передбачити майбутній результат із обґрунтованою точністю, такий як очікувана тривалість життя людини, яка ґрунтується на актуарних припущеннях, все ще можливо передбачити цей результат з більшою точністю для групи осіб. В деяких випадках основи оцінки можуть вказувати рівень портфеля як доречну одиницю обліку для цілей оцінки, яка може зменшити властиву невизначеність оцінювання.

Складність

8. Складність (тобто, складність, властива процесу здійснення облікової оцінки до того, як розглядаються заходи контролю) призводить до невід'ємного ризику. Властива складність може виникати, якщо:

   - існує багато якісних характеристик оцінки вартості з багатьма або нелінійними взаємозв'язками між ними;
   - визначення прийнятних величин для однієї або кількох якісних характеристик оцінки вартості вимагає наборів багатокомпонентних даних;
   - потрібно більше припущень під час здійснення облікової оцінки, або якщо існують кореляції між необхідними припущеннями;
   - використані дані важко ідентифікувати, зібрати або отримати доступ до них та зрозуміти.

9. Складність може бути пов'язана із складністю метода та обчислювального процесу або моделі, використаних для його застосування. Наприклад, складність моделі може відображати необхідність застосування концепцій або методик оцінки вартості на основі ймовірності, формули опційного ціноутворення, або методів моделювання, щоб передбачити невизначені майбутні результати або гіпотетичні характеристики. Подібно до цього, обчислювальний процес може потребувати даних від багатьох джерел або наборів багатокомпонентних даних для підтвердження здійснення припущення, або застосування технічно складних математичних чи статистичних концепцій.

10. Чим більша складність, тим ймовірніше, що управлінському персонал буде необхідно застосувати спеціалізовані навички або знання під час здійснення облікової оцінки або залучити експерта управлінського персоналу, наприклад стосовно:

    - концепцій та методів оцінки вартості, які можна використовувати в контексті основи оцінки та цілей чи інших вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування, а також стосовно того, як застосовувати ці концепції або методи;
    - основних якісних характеристик оцінки вартості, які можуть бути доречними, враховуючи характер основи оцінки та характер, стан та обставини елементів фінансової звітності, для яких здійснюються облікові оцінки, або
    - ідентифікації прийнятних джерел даних із внутрішніх джерел (включаючи джерела поза головною книгою або поза обліковими регістрами) або від зовнішніх джерел інформації, під час визначення того, як розглядати потенційні труднощі з отриманням даних із таких джерел або забезпеченням їх цілісності при

застосуванні методу, або з розумінням доречності та достовірності цих даних.

11. Складність, що стосуються даних, може виникати, наприклад, за таких обставин:

(a) якщо дані важко отримати або якщо вони стосуються операцій, які не є загальнодоступними. Навіть якщо такі дані доступні, наприклад за допомогою зовнішнього джерела інформації, може бути важко розглянути доречність і достовірність даних, якщо зовнішнє джерело інформації не розкриває достатню інформацію про основні джерела даних, які воно використало або про будь-яку обробку даних, яка була виконана;

(b) якщо дані, які відображають думки зовнішнього джерела інформації щодо майбутніх умов або подій, що можуть бути доречними при розробці підтвердження припущення, важко зрозуміти за відсутності прозорості щодо логічного обґрунтування та інформації, врахованої при формуванні цих думок;

(c) якщо певні типи даних за своєю суттю важкі для розуміння, оскільки вони вимагають розуміння технічно складних ділових чи правових концепцій, які, наприклад, можуть бути потрібні для належного розуміння даних, що містять умови юридичних угод про операції, що стосуються складних фінансових інструментів або страхових продуктів.

Суб'єктивність

12. Суб'єктивність (тобто, суб'єктивність, властива процесу здійснення облікової оцінки до того, як розглядаються заходи контролю) відображає властиві обмеження в знаннях або даних, достатньо доступних про якісні характеристики оцінки вартості. Якщо такі обмеження існують, застосовна концептуальна основа фінансового звітування може зменшити ступінь суб'єктивності, надаючи необхідну основу для здійснення певних суджень. Такі вимоги можуть, наприклад, встановлювати явні або неявні цілі, що стосуються оцінки, розкриття інформації, одиниці обліку або застосування обмеження витрат. Застосовна концептуальна основа фінансового звітування може підкреслити важливість таких суджень через вимоги щодо розкриття інформації про ці судження.

13. Судження управлінського персоналу потрібні, як правило, при визначенні деяких або всіх із наведених нижче питань, які часто пов'язані із суб'єктивністю щодо:

- прийнятних підходів до оцінки вартості, концепцій, методів та чинників, які слід використовувати в методі оцінювання з

врахуванням наявних знань у випадках, не визначених вимогами застосовної концептуальної основи фінансового звітування;

- прийнятних джерел даних для використання, якщо існують різні можливі джерела даних, у випадках, коли якісні характеристики оцінки вартості є спостережними;
- прийнятних припущень або діапазону припущень, які слід здійснити з врахуванням найкращих доступних даних, включаючи, наприклад, огляди ринку у випадках, коли якісні характеристики оцінки вартості є неспостережними;
- діапазону обґрунтовано можливих результатів, з якого слід вибирати точкову оцінку управлінського персоналу, та відносної ймовірності того, що певні точки в межах діапазону узгоджуватимуться з цілями основи оцінки, якої вимагає застосовна концептуальна основа фінансового звітування;
- вибору точкової оцінки управлінського персоналу та пов'язаного з нею розкриття інформації, які слід зробити в фінансовій звітності.

14. Здійснення припущень про майбутні події або умови передбачає використання судження, складність якого змінюється залежно від ступеня невизначеності подій або умов. Точність, з якою можливо передбачити невизначені майбутні події або умови залежить від того, наскільки ці події або умови можна визначити на основі знань, включаючи знання про минулі умови, події та пов'язані з ними результати. Відсутність точності сприяє також невизначеності оцінювання, як описано вище.

15. Що стосується майбутніх результатів, припущення потрібно буде робити лише для невизначених характеристик результатів. Наприклад, при розгляді оцінки можливого зменшення корисності дебіторської заборгованості за продаж товарів на дату балансу, сума дебіторської заборгованості може бути однозначно встановленою та прямо спостережною в документах про відповідні операції. Невизначеною може бути сума збитку, якщо така є, внаслідок зменшення корисності. В цьому випадку можуть знадобитися припущення лише про ймовірність збитку, а також про суму та час будь-якого такого збитку.

16. Проте в інших випадках можуть бути невизначеними суми грошових потоків, які втілюють у собі права, що стосуються активу. В цих випадках потрібно робити припущення як про суми основних прав на грошові потоки, так і про можливі збитки внаслідок зменшення корисності.

17. Управлінському персоналу може бути потрібно розглянути інформацію про минулі умови та події, разом із поточними тенденціями та очікуваннями щодо майбутніх розробок. Минулі умови та події надають історичну інформацію, що може виявити повторювані історичні моделі, які можна екстраполювати на оцінювання майбутніх результатів. Така

історична інформація може також вказувати на зміни тенденції такої характеристики з плином часу (цикли або тренди). Це може свідчити про те, що основні історичні тенденції характеристики змінювалися дещо передбачуваними способами, які також можуть бути екстрапольовані на оцінювання майбутніх результатів. Також можуть бути доступними інші типи інформації, які вказують на можливі зміни в історичних тенденціях такої характеристики або у відповідних циклах чи трендах. Прогнозна вартість такої інформації може потребувати складних суджень

18. Обсяг і характер (включаючи ступінь пов'язаної з ними суб'єктивності) суджень, здійснених під час виконання облікових оцінок, можуть створювати можливість для упередженості управлінського персоналу при прийнятті рішень щодо плану дій, який відповідно до інформації управлінського персоналу, є прийнятним під час здійснення облікової оцінки. Якщо існує також високий рівень складності або високий рівень невизначеності оцінювання, або обидва рівні, ризик та можливість для упередженості або шахрайства управлінського персоналу також можуть підвищитися.

Взаємозв'язок невизначеності оцінювання із суб'єктивністю та складністю

19. Невизначеність оцінювання призводить до властивої відмінності у можливих методах, джерелах даних та припущеннях, які можна використовувати для здійснення облікової оцінки. Це призводить до суб'єктивності, і отже до необхідності використання судження під час здійснення облікової оцінки. Такі судження потрібні при виборі прийнятних методів і джерел даних, здійсненні припущень та при виборі точкової оцінки управлінського персоналу та пов'язаного з нею розкриття інформації для включення до фінансової звітності. Ці судження здійснюються в контексті вимог до визнання, оцінки, подання та розкриття інформації застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Проте, оскільки існують обмеження на доступність та можливість доступу до знань або інформації для підтвердження цих суджень, вони є суб'єктивними за характером.

20. Суб'єктивність у таких судженнях створює можливість для ненавмисної або навмисної упередженості управлінського персоналу під час їх висловлення. Багато концептуальних основ бухгалтерського обліку вимагає, щоб інформація, складена для включення до фінансової звітності, була нейтральною (тобто не має бути упередженою). Враховуючи, що упередженість можна, принаймні в принципі, усунути з процесу оцінювання, джерела потенційної упередженості в судженнях, здійснених для розгляду суб'єктивності, є джерелами можливого викривлення, а не джерелами невизначеності оцінювання.

21. Властива відмінність у можливих методах, джерелах даних та припущеннях, які можна використовувати для здійснення облікової

оцінки (див. параграф 19), призводить також до відмінності в можливих результатах оцінки. Розмір діапазону обґрунтовано можливих результатів оцінки є результатом ступеня невизначеності оцінювання та часто називається чутливістю облікових оцінок. Крім визначення результатів оцінки, процес оцінювання передбачає також аналіз впливу властивих відмінностей у можливих методах, джерелах даних та припущеннях на діапазон обґрунтовано можливих результатів оцінки (який називають аналізом чутливості).

22. Розробка подання у фінансовій звітності облікової оцінки, яке, якщо цього вимагає застосовна концептуальна основа фінансового звітування, досягає правдивого відображення (тобто, повного, нейтрального та вільного від помилок), містить здійснення прийнятних суджень при виборі точкової оцінки управлінського персоналу, яка належно вибрана з діапазону обґрунтовано можливих результатів оцінки та пов'язаного з нею розкриття інформації, яка належно описує невизначеність оцінювання. Ці судження можуть передбачати суб'єктивність, залежно від характеру вимог у застосовній концептуальній основі фінансового звітування, які розглядають ці питання. Наприклад, застосовна концептуальна основа фінансового звітування може вимагати конкретної основи (такої, як середньозважена за рівнем ймовірності або найкраща оцінка) для вибору точкової оцінки управлінського персоналу. Подібно до цього, вона може вимагати конкретного розкриття інформації або розкриття інформації, яке відповідає встановленим цілям розкриття інформації, або розкриття додаткової інформації, яке потрібно для досягнення достовірного подання за конкретних обставин.

23. Хоча облікова оцінка, яка доступна більш високому ступеню невизначеності оцінювання, може бути менш точно оцінюваною, ніж оцінка, яка доступна меншому ступеню невизначеності оцінювання, облікова оцінка все ще може бути достатньо доречною для користувачів фінансової звітності, щоб бути визнаною в фінансовій звітності, якщо можна досягти правдивого відображення елемента, коли це вимагається застосовною концептуальною основою фінансового звітування. В деяких випадках невизначеність оцінювання може бути настільки великою, що не виконуються критерії визнання в застосовній концептуальній основі фінансового звітування, і облікову оцінку не можна визнати в фінансовій звітності. Навіть за цих обставин вимоги до розкриття інформації все ще можуть бути доречними, наприклад, розкривати інформацію про точкову оцінку або діапазон обґрунтовано можливих результатів оцінки та інформацію, яка описує невизначеність оцінювання та обмеження при визнанні елемента. Вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування, які застосовуються за цих обставин, можуть бути визначені більшою чи меншою мірою. Відповідно, за цих обставин можуть бути висловлені додаткові судження, які передбачають суб'єктивність.

Додаток 2

(див. параграф А146)

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями

Питання, які аудитор може розглядати при повідомленні інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, що стосується думок аудитора щодо значущих якісних аспектів облікових практик суб'єкта господарювання, пов'язаних із обліковими оцінками та пов'язаного з ними розкриття інформації, охоплюють:

(a) як управлінський персонал ідентифікує операції, інші події та умови, які можуть призводити до потреби або до змін в облікових оцінках та пов'язаному з ними розкритті інформації;

(b) ризики суттєвого викривлення;

(c) відносну суттєвість облікових оцінок для фінансової звітності в цілому;

(d) розуміння управлінського персоналу (або його відсутність), що стосується характеру та обсягу облікових оцінок, а також пов'язаних із ними ризиків;

(e) чи застосовував управлінський персонал прийнятні спеціалізовані навички або знання або залучав прийнятних експертів;

(f) думки аудитора щодо різниць між точковою оцінкою або діапазоном аудитора та точковою оцінкою управлінського персоналу;

(g) думки аудитора щодо прийнятності вибору облікових політик, що стосуються облікових оцінок, та подання облікових оцінок у фінансовій звітності.

(h) ознаки можливої упередженості управлінського персоналу;

(i) чи відбулася або мала відбутися зміна порівняно з попереднім періодом у методах здійснення облікових оцінок;

(j) з яких причин відбулася зміна, а також результат облікових оцінок в попередніх періодах, якщо відбулася зміна порівняно з попереднім періодом у методах здійснення облікової оцінки;

(k) чи прийнятні методи управлінського персоналу щодо здійснення облікових оцінок, включаючи випадки, коли управлінський персонал використовував модель, в контексті цілей оцінки, характеру, умов та обставин, а також інших вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування;

(l) характер і наслідки значних припущень, використаних в облікових оцінках і ступінь суб’єктивності, передбачений в розробці припущень;

(m) чи узгоджуються значні припущення одне з одним та з припущеннями, використаними в інших облікових оцінках, або з припущеннями, використаними в інших видах господарської діяльності суб’єкта господарювання;

(n) чи має намір управлінський персонал виконати конкретні плани дій та чи має спроможність здійснити їх, якщо це доречно до прийнятності значних припущень або прийнятного застосування застосовної концептуальної основи фінансового звітування;

(o) як управлінський персонал розглядав альтернативні припущення або результати і чому відхилив їх, або як управлінський персонал розглядав невизначеність оцінювання під час здійснення облікової оцінки;

(p) чи є прийнятними дані та значні припущення, використані управлінським персоналом під час здійснення облікових оцінок в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування;

(q) доречність і достовірність інформації, отриманої від зовнішнього джерела інформації;

(r) значні труднощі, що виникають при отриманні достатніх та прийнятних аудиторських доказів, що стосуються даних, отриманих від зовнішнього джерела інформації або оцінок вартості, виконаних управлінським персоналом чи експертом управлінського персоналу;

(s) значні розбіжності в судженнях аудитора та управлінського персоналу або експерта управлінського персоналу стосовно оцінок вартості;

(t) потенційний вплив на фінансову звітність суб’єкта господарювання суттєвих ризиків та ступінь ризиків, інформацію про які слід розкривати в фінансовій звітності, включаючи невизначеність оцінювання, пов’язану з обліковими оцінками;

(u) обґрунтованість розкриття інформації про невизначеність оцінювання в фінансовій звітності;

(v) чи відповідають застосовній концептуальній основі фінансового звітування рішення управлінського персоналу, що стосуються визнання, оцінки, подання та розкриття інформації про облікові оцінки та пов’язаного з ними розкриття інформації в фінансовій звітності.

ВІДПОВІДНІ ТА ПОСЛІДОВНІ ЗМІНИ ДО ІНШИХ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

Примітка: нижче наведено відповідні зміни до інших міжнародних стандартів в результаті затвердження МСА 540 (переглянутого). Ці зміни набирають чинності одночасно з МСА 540 (переглянутим), і відображаються шляхом маркування змін у текстах останніх затверджених варіантів міжнародних стандартів, до яких вносяться зміни. Номери виносок у цих змінах не збігаються з виносками в міжнародних стандартах, до яких вносяться зміни, і тому слід робити посилання на ці міжнародні стандарти. Ці відповідні зміни отримали схвалення РНСІ (РІОВ), яка дійшла висновку, що процедури схвалення та випуску стандартів при розробці відповідних змін було дотримано і що суспільним інтересам приділено належну увагу.

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

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Достатні та прийнятні аудиторські докази та аудиторський ризик (див. параграфи 5 і 17)

Аудиторський ризик

Ризики суттєвого викривлення

A42. Оцінку ризиків суттєвого викривлення можна виражати в кількісних одиницях, наприклад у відсотках, або в некількісних одиницях. У будь-якому випадку необхідність здійснювати прийнятні оцінки ризиків для аудитора є важливішою, ніж різні підходи, за допомогою яких їх можна здійснити. МСА, як правило, не посилаються окремо на невід'ємний ризик та ризик контролю, а переважно на комбіновану оцінку «ризиків суттєвого викривлення». Проте МСА 540 (переглянутий)[68] вимагає окремої оцінки невід'ємного ризику та ризику контролю для забезпечення основи для розробки та здійснення подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення, включаючи значні ризики, щодо для облікових оцінок на рівні тверджень відповідно до МСА 330[69]. Під час ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення для значних класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації, крім інформації про облікові оцінки, аудитор може здійснювати окрему або комбіновану оцінку невід'ємного ризику та ризику контролю залежно від кращих аудиторських методів та методологій і практичних міркувань. ~~Оцінку ризиків суттєвого~~

[68] МСА 540 (переглянутий) «Аудит облікових оцінок та розкриття інформації», параграф 16

[69] МСА 330, параграф 7(b)

~~викривлення можна виражати в кількісних одиницях, наприклад у відсотках, або в некількісних одиницях. У будь якому разі необхідність здійснювати відповідні оцінки ризику для аудитора є важливішою, ніж різні підходи, за допомогою яких їх можна здійснити.~~

МСА 230 «Аудиторська документація»

Вимоги

Документація про виконані аудиторські процедури та отримані аудиторські докази

Форма, зміст та обсяг аудиторської документації

8. Аудитор повинен складати аудиторську документацію, достатню для надання можливості досвідченому аудитору, який не мав попереднього відношення до аудиту, зрозуміти (див. параграф А2–А5, А16–А17):

   (a) характер, час та обсяг аудиторських процедур, виконаних для дотримання вимог МСА та застосовних законодавчих і нормативних вимог (див. параграф А6–А7);

   (b) результати виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів;

   (c) значущі питання, які виникають під час аудиту, висновки, яких дійшли стосовно цих питань, та значні професійні судження, висловлені під час формування цих висновків (див. параграф А8–А11).

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Документація про виконані аудиторські процедури та отримані аудиторські докази

Форма, зміст та обсяг аудиторської документації (див. параграф 8)

Документація відповідно до МСА (див. параграф 8(a))

А7. Аудиторська документація надає докази того, що аудит відповідає вимогам МСА. Проте аудитор не має ані потреби, ані можливості документувати кожне розглянуте питання чи висловлене професійне судження під час аудиту. Крім того, аудитору немає потреби окремо документувати (наприклад, за допомогою контрольного переліку) дотримання вимог стосовно питань, щодо яких відповідність вимогам доводять документи, внесені в аудиторський файл. Наприклад:

- існування належно задокументованого плану аудиту доводить, що аудитор планував аудит;

- існування підписаного листа-угоди в аудиторському файлі доводить, що аудитор узгодив умови завдання з аудиту з управлінським персоналом або за потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
- звіт аудитора, який містить відповідну думку із застереженням, доводить, що аудитор дотримався вимог до висловлення думки із застереженням за обставин, визначених у цьому МСА;
- стосовно вимог, які застосовуються, як правило, протягом усього аудиту, може існувати багато способів, щоб довести їх дотримання за допомогою аудиторського файлу:
    - наприклад, може не існувати єдиний спосіб, в який документується професійний скептицизм аудитора. Але, тим не менш, аудиторська документація може надати докази, що аудитор застосовував професійний скептицизм відповідно до МСА. Наприклад, стосовно облікових оцінок, якщо отримані аудиторські докази містять докази, що як підтверджують, так і суперечать твердженням управлінського персоналу, документація того, як аудитор оцінював ці докази, включаючи професійні судження, висловлені при формулюванні висновку щодо достатності та прийнятності отриманих аудиторських доказів. ~~Такі докази можуть охоплювати конкретні процедури, виконані складатися з конкретних процедур, виконаних для підтвердження відповідей управлінського персоналу на запити аудитора;~~
    - так саме те, що партнер із завдання взяв на себе відповідальність за керівництво, нагляд та виконання аудиту відповідно до вимог МСА, використовуючи аудиторську документацію можна довести багатьма способами. Це може включати документацію щодо своєчасної участі партнера із завдання в певних аспектах аудиту, таких як участь в обговореннях команди, яких вимагає МСА 315 (переглянутий)[70].

Документація з важливих питань та пов’язаних з ними важливих професійних суджень (див. параграф 8(c))

A10. Деякі приклади обставин, за яких відповідно до параграфа 8, доцільно складати аудиторську документацію щодо застосування професійного судження, якщо питання та судження є значущими, охоплюють:

[70] МСА315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб’єкта господарювання і його середовища», параграф 10

- логічне обґрунтування висновку аудитора, якщо вимога передбачає, що аудитор «повинен розглянути» певну інформацію або чинники, і що розгляд є важливим у контексті певного завдання;
- основу для висновку аудитора щодо обґрунтованості предмета суб'єктивних суджень, висловлених управлінським персоналом ~~(наприклад, обґрунтованість суттєвих облікових оцінок)~~;
- основу для оцінювання аудитором того, чи є обґрунтованими облікова оцінка та пов'язане з нею розкриття інформації або чи є вони викривленими в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
- основу для висновків аудитора щодо автентичності документа, якщо подальше дослідження (наприклад, відповідне використання експерта чи процедур підтвердження) проводиться у відповідь на умови, ідентифіковані під час аудиту, які змусять аудитора вважати, що документ може бути не автентичним;
- коли застосовується МСА 701[71], визначення аудитором ключових питань аудиту або з'ясування того, що ключові питання аудиту, інформацію щодо яких слід повідомити, відсутні;

Додаток

(див. параграф 1)

Конкретні вимоги до аудиторської документації в інших МСА

- МСА 540 (переглянутий) «Аудит облікових оцінок~~, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю,~~ та пов'язане з ними розкриття інформації» – параграф 39~~23~~

МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства

Облікові оцінки (див. параграф 33(b))

A48. Ретроспективного огляду вимагає також МСА 540 (переглянутий). Цей огляд проводиться як процедура оцінки ризику для отримання інформації, яка стосується ефективності попередніх облікових оцінок управлінського

[71] МСА701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора»

персоналу ~~процесу оцінки в попередньому періоді~~, аудиторських доказів результатів діяльності та в разі потреби їх подальшої повторної оцінки ~~облікових оцінок попереднього періоду, яка стосується здійснення облікових оцінок поточного періоду,~~ щоб допомогти під час ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення ~~облікових оцінок~~ в поточному періоді, а також аудиторських доказів щодо таких питань, як невизначеність оцінювання, розкриття якої може вимагатися в фінансовій звітності. Фактично огляд аудитором суджень і припущень управлінського персоналу для виявлення упередженості, яка може відображати ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства відповідно до цього МСА, може проводитися разом з оглядом, якого вимагає МСА 540 (переглянутий).

МСА 260 (переглянутий) «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Питання, інформацію про які слід повідомляти

Значущі результати аудиту (див. параграф 16)

Значущі якісні аспекти облікових практик (див. параграф 16(а))

A19. Як правило, концептуальні основи фінансового звітування дають змогу суб'єкту господарювання здійснювати облікові оцінки та судження щодо облікових політик і розкриття інформації у фінансовій звітності, наприклад, стосовно використання ~~основних~~ припущень у розробці облікових оцінок, ~~щодо яких існує значна невизначеність оцінювання~~. Крім того, законодавчий чи нормативний акт або концептуальні основи фінансового звітування можуть вимагати розкриття інформації про стислий виклад суттєвих облікових політик або посилання на «критично важливі облікові оцінки» або «критично важливі облікові політики та практики» з метою ідентифікації й надання додаткової інформації користувачам про найважчі, суб'єктивні чи складні судження управлінського персоналу під час складання фінансової звітності.

A20. Як результат, думка аудитора щодо суб'єктивних аспектів фінансової звітності може бути особливо доречною для тих, кого наділено найвищими повноваженнями під час виконання їх обов'язків щодо нагляду за процесом фінансового звітування. Наприклад, стосовно питань, наведених в параграфі A19, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть бути зацікавлені в ~~оцінюванні~~ думках аудитора ~~достатності розкриття інформації про невизначеність оцінювання щодо облікових оцінок, які призводять до значних ризиків~~ щодо ступеня впливу складності, суб'єктивності чи інших чинників невід'ємного ризику на вибір або застосування методів, припущень та даних, використаних при

здійсненні значної облікової оцінки, а також в оцінюванні аудитором того, чи є обґрунтованими точкова оцінка управлінського персоналу та пов'язане з нею розкриття інформації в фінансовій звітності в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Відверте та конструктивне повідомлення інформації про значущі якісні аспекти облікових практик суб'єкта господарювання може також містити коментарі щодо прийнятності значущих облікових практик та якості розкриття інформації. За потреби, повідомлення інформації може також містити, чи вважає аудитор, що значна облікова практика суб'єкта господарювання, яка стосується облікових оцінок, не є найбільш прийнятною за конкретних обставин суб'єкта господарювання, наприклад, якщо, за судженням аудитора, більш прийнятним був би альтернативний допустимий метод для здійснення облікової оцінки. У Додатку 2 ідентифіковано питання, які можна включати до такого повідомлення.

Додаток 1

(див. параграф 3)

Конкретні вимоги в МСКЯ 1 та інших МСА, які стосуються повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями

Цей Додаток ідентифікує параграфи в МСКЯ 1[72] та інших МСА, які вимагають повідомлення інформації про конкретні питання тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Цей перелік не є замінником розгляду вимог, відповідних матеріалів для застосування та інших пояснювальних матеріалів у МСА.

- МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості» – параграф 30(a)
- МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» – параграфи 22, 39(c)(i) та 41-43
- МСА 250 (переглянутий) «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності» – параграфи 15, 20 та 23–25
- МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу» – параграф 9
- МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту» – параграфи 12-13
- МСА 505 «Зовнішні підтвердження» – параграф 9
- МСА 510 «Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду» – параграф 7
- МСА 540 (переглянутий) «Аудит облікових оцінок та пов’язане з ними розкриття інформації» – параграф 38
- МСА 550 «Пов’язані сторони» – параграф 27
- МСА 560 «Подальші події» – параграфи 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) та 17
- МСА 570 (переглянутий) «Безперервність діяльності» – параграф 25
- МСА 600 «Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)» – параграф 49

[72] МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості»

- МСА 610 (переглянутий 2013) «Використання роботи внутрішніх аудиторів» – параграфи 20 та 31
- МСА 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» – параграф 46
- МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора» – параграф 17
- МСА 705 (переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» – параграфи 12, 14, 23 та 30
- МСА 706 (переглянутий) «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора» – параграф 12
- МСА 710 «Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність» – параграф 18
- МСА 720 (переглянутий) «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації» – параграфи 17—19

Додаток 2

(див. параграф 16(a), A19–A20)

Якісні аспекти облікових практик

Повідомлення інформації, якого вимагає параграф 16(a), та яке обговорюється в параграфах A19–A20, може включати наведені нижче питання.

Облікові оцінки та пов'язане з ними розкриття інформації

- ~~Щодо статей, для яких попередні оцінки є значущими, питання, які обговорюються~~ в ~~МСА 540[73], включаючи, наприклад:~~ Додаток 2 до МСА 540 (переглянутого) містить питання, які аудитор може розглядати при повідомленні інформації, що стосується значущих якісних аспектів облікових практик суб'єкта господарювання щодо облікових оцінок та пов'язаного з ними розкриття інформації:
  - ~~спосіб ідентифікації управлінським персоналом операцій, подій та умов, які можуть призвести до необхідності визнання або розкриття інформації про облікові оцінки в фінансовій звітності;~~
  - ~~зміни обставин, які можуть призвести до нових або необхідності перегляду існуючих облікових оцінок;~~

[73] ~~МСА540 *«Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язане з ними розкриття інформації»*~~

- ~~чи відповідає рішення управлінського персоналу визнавати або не визнавати облікові оцінки в фінансовій звітності вимогам застосовної концептуальної основи фінансового звітування;~~
- ~~чи відбулася або чи має відбутися зміна методів здійснення облікових оцінок порівняно з попереднім періодом; а якщо така зміна відбулася, її причини, а також наслідки, якщо б застосовувалися облікові оцінки попередніх періодів;~~
- ~~процес здійснення облікових оцінок управлінським персоналом (наприклад, якщо управлінський персонал використовував певну модель), включаючи,чи відповідає основа вимірювання, вибрана для облікової оцінки, вимогам застосовної концептуальної основи фінансового звітування:~~
- ~~чи обґрунтовані значущі припущення, використані управлінським персоналом при розробці облікової оцінки;~~
- ~~намір і спроможність управлінського персоналу виконати конкретний план дій, якщо це доречно для обґрунтування значущих припущень, використаних управлінським персоналом або прийнятного застосування застосовної концептуальної основи фінансового звітування;~~
- ~~ризики суттєвого викривлення;~~
- ~~ознаки можливої упередженості управлінського персоналу;~~
- ~~як управлінський персонал розглядав альтернативні припущення або результати та чому відхилив їх; або як управлінський персонал вирішував проблему невизначеності оцінювання під час здійснення облікової оцінки;~~
- ~~достатність розкриття інформації про невизначеність оцінювання в фінансовій звітності.~~

МСА 500 «Аудиторські докази»

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) пояснює, з чого складаються аудиторські докази під час аудиту фінансової звітності, та розглядає відповідальність аудитора за розробку й виконання аудиторських процедур для отримання прийнятних і достатніх аудиторських доказів, що дадуть йому можливість сформулювати обґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора.

2. Цей МСА стосується всіх аудиторських доказів, отриманих під час аудиту. Інші МСА стосуються конкретних аспектів аудиту (наприклад, МСА 315 (переглянутий)[74]), аудиторських доказів необхідно отримати щодо конкретного питання (наприклад, МСА 570 (переглянутий)[75]), конкретних процедур для отримання аудиторських доказів (наприклад, МСА 520[76]) та оцінки, чи були отримані достатні та прийнятні аудиторські докази (МСА 200[77] і МСА 330[78]).

Дата набрання чинності

3. Цей МСА чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються 15 грудня 2009 р. або пізніше.

Ціль

4. Ціллю аудитора є розробка та виконання аудиторських процедур у такий спосіб, який уможливить отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів, що дадуть йому змогу сформулювати обґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора.

Визначення

5. Для цілей МСА наведені далі терміни мають такі значення:

   (a) бухгалтерські записи (accounting records) – записи початкових бухгалтерських проводок та підтвердних первинних документів (таких, як чеки та записи електронних платежів; рахунки-фактури; контракти; Головна книга та облікові регістри, записи в журналах та інші коригування фінансової звітності, не відображені в звичайних журналах проводок; та такі записи, як робочі таблиці і розрахунки (в тому числі електронні таблиці), що підтверджують розподіл витрат, розрахунки, звірки й розкриття інформації;

   (b) прийнятність (аудиторських доказів) (appropriateness (of audit evidence)) – міра якості аудиторських доказів, тобто їх доречність та надійність для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується думка аудитора;

---

74 МСА 315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»

75 МСА 570 (переглянутий) «Безперервність діяльності»

76 МСА 520 «Аналітичні процедури»

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

78 МСА330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»

(c) аудиторські докази (audit evidence) – інформація, яку використовує аудитор під час формування висновків, на яких ґрунтується думка аудитора. До складу аудиторських доказів належить як інформація, що міститься в бухгалтерських записах, які є основою для фінансової звітності, так і інформація, отримана з інших джерел.

(cA) Зовнішнє джерело інформації (external information source) – зовнішня фізична особа або організація, що надає інформацію, яку суб'єкт господарювання використав під час складання фінансової звітності, або яку отримав аудитор як аудиторські докази, якщо така інформація придатна для використання широким колом користувачів. Якщо інформація надавалася фізичною особою або організацією, яка діє як експерт управлінського персоналу, організація, що надає послуги[79], або експерт аудитора[80], фізична особа або організація не вважається зовнішнім джерелом інформації стосовно цієї конкретної інформації (див. параграф A1a-A1c);

(d) експерт управлінського персоналу (management's expert) – фізична особа або організація з належною кваліфікацією у сфері, що не належить до бухгалтерського обліку або аудиту і робота якої у цій сфері використовується суб'єктом господарювання для надання йому допомоги в складанні фінансової звітності;

(e) достатність (аудиторських доказів) (sufficiency (of audit evidence)) – міра кількості аудиторських доказів. На потрібну кількість аудиторських доказів впливають оцінювання аудитором ризиків суттєвого викривлення та також якість таких аудиторських доказів.

Вимоги

Достатні та прийнятні аудиторські докази

6. Аудитор повинен розробити та виконати аудиторські процедури, що за конкретних обставин відповідають меті отримання достатніх та прийнятних аудиторські докази (див. параграф A1-A25).

Інформація, яку можна використовувати як аудиторські докази

7. У процесі розробки і виконання аудиторських процедур аудитор повинен брати до уваги доречність та достовірність інформації, що використовуватиметься як аудиторські докази, включаючи інформацію,

[79] МСА 402 «Положення щодо аудиту суб'єкта господарювання, що користується послугами організації, що надає послуги», параграф 8.

[80] МСА620 *«Використання роботи експерта аудитора»*, параграф 6

отриману від зовнішнього джерела інформації (див. параграф А26~~–А33, А34f~~).

8. Якщо інформацію, яку можна використовувати як аудиторські докази, було підготовлено з використанням роботи експерта управлінського персоналу, аудитор повинен, якщо це потрібно, з огляду на значущість роботи експерта для цілей аудитора (див. параграф А35–А37):

   (a) оцінити компетентність, можливості та об'єктивність цього експерта (див. параграф А38-А44);

   (b) отримати розуміння роботи цього експерта (див. параграф А45-А48);

   (c) оцінити прийнятність роботи цього експерта як аудиторські докази для відповідного твердження (див. параграф А49).

9. При використанні інформації, наданої суб'єктом господарювання, аудитор повинен оцінити, чи ця інформація достатньо достовірна для цілей аудитора, включаючи, якщо це потрібно за конкретних обставин:

   (a) отримання аудиторських доказів щодо точності та повноти інформації (див. параграф А50-А51);

   (b) оцінювання достатньої точності та деталізації інформації для досягнення для цілей аудитора (див. параграф А52).

Відбір елементів для тестування з метою отримання аудиторських доказів

10. У процесі розробки тестів заходів контролю та тестів деталей, аудитор повинен визначити засоби відбору елементів для тестування, які є ефективними для досягнення мети аудиторської процедури (див. параграф А53-А57).

Невідповідність аудиторських доказів чи сумніви в їх достовірності

11. Якщо:

   (a) аудиторські докази, отримані з одного джерела суперечать доказам, отриманим з іншого джерела, або

   (b) в аудитора є сумніви щодо достовірності інформації, яку можна використовувати як аудиторські докази,

   аудитор повинен визначити, які модифікації або доповнення потрібно внести аудиторських процедур для вирішення проблеми, а також розгляду вплив питання (якщо він існує) на інші аспекти аудиту (див. параграф А58).

****

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Зовнішнє джерело інформації (див. параграф 5(cA))

A1a. Зовнішні джерела інформації можуть охоплювати служби з питань ціноутворення, державні організації, центральні банки або визнані фондові біржі. Приклади інформації, яку можна отримати від зовнішніх джерел інформації, охоплюють:

- ціни та дані, пов'язані з ціноутворенням;
- макроекономічні дані такі, як історичні та прогнозні рівні безробіття та темпи економічного зростання або дані перепису;
- дані кредитної історії;
- галузеві дані, такі як індекс витрат на відновлення для певних добувних галузей, або інформація про рейтинг глядачів, що використовується для визначення доходу від реклами в індустрії розваг;
- таблиці смертності, використані для визначення зобов'язань у секторах страхування життя та пенсійного забезпечення.

A1b. Більш ймовірно, що конкретний набір інформації буде придатний для використання широким колом користувачів, і менш ймовірно, що на неї впливатиме будь-який конкретний користувач, якщо зовнішня фізична особа або організація надає її невизначеному колу осіб безкоштовно або робить її доступною для широкого кола користувачів в обмін на сплату гонорару. Судження може бути потрібно при визначенні того, чи придатна інформація для використання широким колом користувачів, беручи до уваги спроможність суб'єкта господарювання впливати на зовнішнє джерело інформації.

A1c. Стосовно будь-якого конкретного набору інформації зовнішня фізична особа або організація не може бути як зовнішнім джерелом інформації, так і експертом управлінського персоналу, або організацією, що надає послуги, чи експертом аудитора.

A1d. Проте зовнішня фізична особа або організація, наприклад може діяти як експерт управлінського персоналу, якщо надає конкретний набір інформації, але може діяти як зовнішнє джерело інформації, якщо надає інший набір інформації. За деяких обставин може бути потрібним професійне судження, щоб визначити, чи діє зовнішня фізична особа або організація як зовнішнє джерело інформації або як експерт управлінського персоналу стосовно конкретного набору інформації. За інших обставин розмежування може бути чітким. Наприклад:

- зовнішня фізична особа або організація може надавати інформацію

про ціни на нерухомість, яка придатна для використання широким колом користувачів, наприклад, інформація, яка є загальнодоступною, стосується географічного регіону, але визначається як зовнішнє джерело інформації щодо цього набору інформації. Та сама зовнішня організація може також діяти як експерт управлінського персоналу або аудитора при наданні оцінок вартості на замовлення стосовно портфеля нерухомості суб'єкта господарювання, спеціально адаптованих до фактів та обставин суб'єкта господарювання;

- деякі актуарні організації публікують таблиці смертності для загального користування, які при використанні суб'єктом господарювання вважатимуться, як правило, інформацією від зовнішнього джерела інформації. Та сама актуарна організація може також бути експертом управлінського персоналу щодо іншої інформації, адаптованої до конкретних обставин суб'єкта господарювання, щоб допомогти управлінському персоналу визначити пенсійні зобов'язання за кількома програмами пенсійного забезпечення суб'єкта господарювання;

- зовнішня фізична особа або організація може володіти спеціальними знаннями в застосуванні моделей для оцінювання справедливої вартості цінних паперів, для яких не існує спостережного ринку. Якщо зовнішня фізична особа або організація застосовує ці спеціальні знання при здійсненні оцінки спеціально для суб'єкта господарювання, і управлінський персонал використовує цю роботу при складанні своєї фінансової звітності, ймовірно, що зовнішня фізична особа або організація буде експертом управлінського персоналу стосовно цієї інформації. Якщо, з іншого боку, ця зовнішня фізична особа або організація просто надає невизначеному колу осіб, ціни або дані, пов'язані з ціноутворенням, які стосуються приватних операцій, та суб'єкт господарювання використовує цю інформацію в своїх власних методах оцінювання, ймовірно, що зовнішня фізична особа або організація буде зовнішнім джерелом інформації щодо такої інформації;

- зовнішня фізична особа або організація може публікувати інформацію, придатну для широкого кола користувачів, про ризики або умови в певній галузі. Якщо суб'єкт господарювання використовує її при складанні розкриття інформації про ризики (наприклад відповідно до вимог МСФЗ 7[81]), така інформація вважатиметься, як правило, інформацією від зовнішнього джерела

[81] Міжнародний стандарт фінансової звітності 7 (МСФЗ) «Фінансові інструменти: розкриття інформації»

інформації. Проте якщо такий самий тип інформації спеціально замовляється суб'єктом господарювання для використання спеціальних знань з метою розробки інформації про ці ризики, адаптованої до обставин суб'єкта господарювання, ймовірно, що зовнішня фізична особа або організація діє як експерт управлінського персоналу;

- зовнішня фізична особа або організація може застосовувати свої спеціальні знання при наданні інформації про поточні та майбутні ринкові тенденції, яка доступна та придатна для використання широким колом користувачів. Якщо її використовує суб'єкт господарювання для допомоги в прийнятті рішень про припущення, які можна використовувати при здійсненні облікових оцінок, ймовірно, що така інформація вважатиметься інформацією від зовнішнього джерела інформації. Якщо такий самий тип інформації був замовлений суб'єктом господарювання для розгляду поточних і майбутніх тенденцій, доречних до конкретних фактів та обставин суб'єкта господарювання, ймовірно, що зовнішня фізична особа або організація діє як експерт управлінського персоналу.

Достатні та прийнятні аудиторські докази (див. параграф 6)

A1. Аудиторські докази потрібні для підтвердження думки та звіту аудитора. За своїм характером докази є сукупністю доказів і отримуються в основному за допомогою аудиторських процедур, які виконуються в процесі аудиту. Проте вони можуть також включати інформацію, отриману з інших джерел, наприклад із попередніх аудитів (за умови визначення аудитором, чи відбулися зміни з часу попереднього аудиту, які можуть впливати на їх доречність до поточного аудиту[82]) або процедур контролю якості фірми щодо прийняття нових клієнтів і продовження стосунків. На додаток ~~до інших джерел всередині та за межами суб'єкта господарювання~~ бухгалтерські записи суб'єкта господарювання та інші джерела, внутрішні для суб'єкта господарювання, є важливим джерелом аудиторських доказів. ~~Також інформація~~ Інформація, яку можна використовувати як аудиторські докази, могла бути підготовлена з використанням роботи експерта управлінського персоналу~~.~~ або отриманою від зовнішнього джерела інформації. Аудиторські докази включають як інформацію, що підтверджує та доповнює твердження управлінського персоналу, так і будь-яку інформацію, що суперечить цим твердження. Крім того, в деяких випадках відсутність інформації (наприклад, відмова управлінського персоналу надати запитуване запевнення) також використовується аудитором і, отже, є аудиторським

[82] МСА315 (переглянутий), параграф 9

доказом.

A2. Більша частина роботи аудитора при формуванні думки аудитора полягає в отриманні та оцінюванні аудиторських доказів. Аудиторські процедури, спрямовані на отримання аудиторських доказів, можуть включати, крім запитів, перевірку, спостереження, підтвердження, повторне обчислення, повторне виконання та аналітичні процедури, кілька з яких часто поєднують. Незважаючи на те, що запит може надавати важливі аудиторські докази, і навіть докази викривлення, сам по собі запит, як правило, не надає достатніх аудиторських доказів щодо відсутності суттєвого викривлення на рівні тверджень, ні щодо ефективності функціонування заходів контролю.

A3. Як пояснюється в МСА 200[83], обґрунтована впевненість досягається, якщо аудитор одержав достатні та прийнятні аудиторські докази для зменшення аудиторського ризику (тобто ризику того, що аудитор висловить невідповідну думку, якщо фінансова звітність суттєво викривлена) до прийнятно низького рівня.

A4. Достатність і прийнятність аудиторських доказів є взаємопов'язаними. Достатність є мірою кількості аудиторських доказів. На потрібну кількість аудиторських доказів впливає оцінка аудитором ризиків викривлення (чим вищі оцінені ризики, тим, ймовірно, більше аудиторських доказів буде потрібно), а також якість аудиторських доказів (чим вища якість, тим менше потрібно доказів). Проте отримання більшої кількості аудиторських доказів може не компенсувати їх незадовільну якість.

A5. Прийнятність є мірою якості аудиторських доказів; тобто їх доречності та достовірності для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується думка аудитора. На достовірність доказів впливають їх джерело та характер, вона також залежить від індивідуальних обставин, за якими їх отримано.

A6. МСА 330 вимагає від аудитора зробити висновок, чи отримані достатні та прийнятні аудиторські докази[84]. Чи було отримано достатні та прийнятні аудиторські докази для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, які надають аудитору можливість дійти обґрунтованих висновків, на яких ґрунтується думка аудитора, є питанням професійного судження. МСА 200 містить обговорення таких питань, як характер аудиторських процедур, своєчасність фінансового звітування та співвідношення вигоди і витрат, які є доречними чинниками, коли аудитор здійснює професійне судження стосовно того, чи було отримано достатні та прийнятні аудиторські докази.

---

83 МСА 200, параграф 5

84 МСА 330, параграф 26

Джерела аудиторських доказів

A7. Деякі аудиторські докази отримують через виконання аудиторських процедур, спрямованих на тестування бухгалтерських записів, наприклад за допомогою аналізу та огляду, повторного виконання процедур, яких дотримувалися в процесі фінансового звітування, а також звірки відповідних типів та застосування однієї й тієї самої інформації. За допомогою виконання таких процедур аудитор може визначити, чи бухгалтерські записи внутрішньо послідовні та узгоджуються з фінансовою звітністю.

A8. Більший рівень впевненості можна, як правило, отримати з послідовних аудиторських доказів, які отримано з різних джерел або які мають різний характер, а не з окремо розглянутих елементів аудиторських доказів. Наприклад, підтвердна інформація, отримана від джерела, яке не залежить від суб'єкта господарювання, може збільшити впевненість аудитора, що ґрунтується на аудиторських доказах, отриманих від самого суб'єкта господарювання (зокрема, доказах, що існують в бухгалтерських записах, протоколах зборів або запевненнях управлінського персоналу.

A9. Інформація від джерел, що не залежить від суб'єкта господарювання, яку аудитор може використати як аудиторські докази, може включати підтвердження від третіх осіб~~,~~ та інформацію від зовнішнього джерела інформації, включаючи звіти аналітиків і зіставні дані про конкурентів (дані порівняльного аналізу).

Аудиторські процедури отримання аудиторських доказів

A10. Як вимагається та додатково пояснюється в МСА 315 (переглянутому) та МСА 330, аудиторські докази для отримання обґрунтованих висновків, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора, отримують за рахунок виконання:

(a) процедур оцінки ризиків;

(b) подальших аудиторських процедур, що включають:

(i) тести заходів контролю, якщо це вимагається МСА або якщо аудитор вирішив виконати їх;

(ii) процедури по суті, включно з тестами деталей та аналітичними процедурами по суті.

A11. Аудиторські процедури, описані в параграфах A14-A25 нижче, можуть використовуватися як процедури оцінки ризиків, тести заходів контролю або процедури по суті, залежно від контексту, в якому вони застосовуються аудитором. Як пояснюється в МСА 330, аудиторські докази, отримані з попередніх аудитів, за певних обставин можуть надавати прийнятні аудиторські докази, якщо аудитор виконує аудиторські процедури з метою встановлення, чи продовжують вони бути

доречними[85].

A12. На характер і час аудиторських процедур, які буде використано, може впливати той факт, що деякі бухгалтерські дані та інша інформація можуть бути доступні тільки в електронній формі або лише в конкретні моменти чи періоди часу. Наприклад, такі первинні документи, як замовлення на придбання та рахунки-фактури, можуть існувати лише в електронній формі, якщо суб'єкт господарювання займається електронною торгівлею, або знищуватися після сканування, якщо суб'єкт господарювання використовує системи обробки зображень для полегшення зберігання і пошуку документів.

A13. Деяка електронна інформація може виявитися невідновною після закінчення певного періоду часу, наприклад, якщо файли змінювалися або якщо резервних копій файлів не існує. Отже, в зв'язку із політикою збереження даних суб'єкта господарювання аудитор може вважати за потрібне звернутися до суб'єкта господарювання із запитом щодо зберігання певної інформації для її огляду або виконати аудиторські процедури в той час, коли така інформація доступна.

Інспектування

A14. Інспектування означає перевірку записів або документів, внутрішніх чи зовнішніх, у паперовій, електронній формах або на інших носіях інформації чи фізичну перевірку активу. Перевірка записів та документів надає аудиторські докази різних ступенів достовірності, залежно від їх характеру та джерела, а також, у разі внутрішніх записів та документів – залежно від ефективності заходів контролю над їх формуванням. Прикладом інспектування, що використовується як тест заходів контролю, є перевірка записів для отримання доказів їх санкціонування.

A15. Деякі документи є прямими аудиторськими доказами існування активу, наприклад, документ, який являє собою такий фінансовий інструмент, як акція або облігація. Перевірка таких документів не обов'язково може надати аудиторські докази про право власності або їх ціну. Крім того, перевірка виконаного контракту може надати аудиторські докази про застосування суб'єктом господарювання облікових політик, наприклад визнання доходів.

A16. Інспектування матеріальних активів може надати достовірні аудиторські докази, що стосується їх існування, проте не обов'язково надасть інформацію про права та зобов'язання суб'єкта господарювання або оцінку вартості активів. Інспектування окремих статей запасів може здійснюватися разом із спостереженням за процесом інвентаризації.

[85] МСА 330, параграф А35

Спостереження

A17. Спостереження являє собою нагляд за процесом або процедурою, які виконують інші особи, наприклад спостереження аудитора за процесом інвентаризації, що здійснює персонал суб'єкта господарювання, або за виконанням заходів контролю. Спостереження надає аудиторські докази про виконання процесу або процедури, але обмежується тим моментом часу, коли таке спостереження відбувається, а також тим, що сам факт спостереження може впливати на виконання процесу або процедури. Додаткові керівництво щодо спостереження за інвентаризацією наведено в МСА 501[86].

Зовнішнє підтвердження

A18. Зовнішнє підтвердження являє собою аудиторські докази, отримані аудитором у вигляді прямої письмової відповіді від третьої сторони (сторона, що підтверджує) у паперовій, електронній або іншій формі. Процедури зовнішнього підтвердження часто є доречними при розгляді тверджень, пов'язаних із певними залишками на рахунках та їх елементами. Однак зовнішні підтвердження не повинні обмежуватися виключно залишками на рахунках. Наприклад, аудитор може звернутися з запитом про підтвердження умов угоди або операцій між суб'єктом господарювання і третіми сторонами; запит про підтвердження може бути сформульовано так, щоб дізнатися, чи не вносилися будь-які зміни в угоду, і якщо вносилися, то які конкретно. Процедури зовнішнього підтвердження також використовуються для отримання аудиторських доказів щодо відсутності певних умов, наприклад «додаткової угоди», яка може впливати на визнання доходів. Додаткові керівництво наведено в МСА 505[87].

Повторне обчислення

A19. Повторне обчислення складається з перевірки математичної правильності документів або записів. Повторне обчислення можна виконувати вручну або за допомогою електронних засобів.

Повторне виконання

A20. Повторне виконання являє собою незалежне виконання аудитором процедур або заходів контролю, які вже виконувались як частина внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

Аналітичні процедури

---

[86] МСА501 «Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів»

[87] МСА505 «Зовнішні підтвердження»

A21. Аналітичні процедури складаються з оцінок фінансової інформації, зроблені на основі аналізу очікуваних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними. Аналітичні процедури також охоплюють вивчення таких виявлених відхилень чи взаємозв'язків, які не узгоджується є іншою доречною інформацією або відрізняються від очікуваних величин на значні суми. Додаткові керівництво наведено в МСА 520.

Запит

A22. Запит складається з пошуку як фінансової, так і нефінансової інформації від обізнаних осіб як у межах, так і поза межами суб'єкта господарювання. Запит широко використовується протягом усього аудиту на додаток до інших аудиторських процедур. Запити можуть варіюватися від офіційних письмових запитів до неформальних усних. Оцінювання отриманих відповідей є невід'ємною частиною процесу запиту.

A23. Відповіді на запити можуть надавати аудитору інформацію, якої він раніше не мав, або інформацію, що підтверджує аудиторські докази. В інших випадках відповіді можуть надавати інформацію, що значно відрізняється від іншої інформації, отриманої аудитором, наприклад інформацію про можливість ігнорування заходів внутрішнього контролю управлінським персоналом. У деяких випадках відповіді на запити дають аудитору підстави для модифікації або виконання додаткових аудиторських процедур.

A24. Хоча підтвердження даних, отримане за допомогою запиту, часто має особливу важливість, в разі запитів про наміри управлінського персоналу інформація, доступна для підтвердження таких намірів, може бути обмеженою. В таких випадках розуміння попередніх дій управлінського персоналу для реалізації зазначених намірів, причин вибору конкретного плану дій, а також спроможності управлінського персоналу дотримуватися певного плану дій можуть надавати інформацію, доречну до підтвердження доказів, отриманих за допомогою запиту.

A25. Стосовно деяких питань аудитор може вважати за потрібне отримання письмових запевнень управлінського персоналу або, якщо доцільно, від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, для підтвердження відповідей на усні запити. Додаткові керівництво наведено в МСА 580[88].

Інформація, яку можна використовувати як аудиторські докази

Доречність та достовірність (див. параграф 7)

A26. Як зазначено в параграфі A1, хоча аудиторські докази отримують в основному на основі аудиторських процедур, що виконуються в процесі

[88] МСА 580 «Письмові запевнення»

аудиту, за певних обставин вони можуть містити інформацію, отриману від інших джерел, наприклад, таких, як попередні аудити, процедури контролю якості фірми щодо прийняття нових клієнтів і продовження стосунків та дотримання вимог певних додаткових обов'язків згідно із законодавчим, нормативним актом або відповідних етичних вимоги (наприклад, щодо недотримання вимог законодавчих та нормативних актів суб'єктом господарювання). На якість усіх аудиторських доказів впливають доречність та достовірність інформації, на якій вони ґрунтуються.

A27. Доречність стосується логічного зв'язку з метою аудиторської процедури, а також, якщо це доцільно, з твердженням, що розглядається. На доречність інформації, яку можна використовувати як аудиторські докази, може впливати напрям тестування. Наприклад, якщо метою аудиторської процедури є тестування на завищення існування або оцінки вартості кредиторської заборгованості, тестування відображеної в звітності кредиторської заборгованості може бути доречною аудиторською процедурою. З іншого боку, під час тестування на заниження існування або оцінки вартості кредиторської заборгованості, тестування відображеної в звітності кредиторської заборгованості не буде доречним; в цьому разі доречним буде тестування такої інформації, як подальші виплачені суми, несплачені рахунки-фактури, дані постачальників і прибуткові документи, що не збігаються.

A28. Певний набір аудиторських процедур може надати аудиторські докази, доречні до певних тверджень, але недоречні до інших. Наприклад, перевірка документів, пов'язаних з поверненням дебіторської заборгованості після кінця періоду може надати аудиторські докази про існування та оцінку вартості, але необов'язково про закриття періоду. Подібно до цього, отримання аудиторських доказів стосовно певного твердження, наприклад існування запасів, не може замінити отримання аудиторських доказів стосовно іншого твердження, наприклад оцінки вартості цих запасів. З іншого боку, аудиторські докази з різних джерел або різного характеру часто можуть бути доречними до одного й того самого твердження.

A29. Тести заходів контролю розробляються для оцінки ефективності функціонування заходів контролю для запобігання або виявлення та виправлення суттєвих викривлень на рівні тверджень. Розробка тестів заходів контролю для отримання доречних аудиторських доказів включає ідентифікацію умов (характеристик або якісних характеристик), які свідчать про виконання заходу контролю, а також умов, що свідчать про відхилення від їх належного виконання. Після цього аудитор може тестувати наявність або відсутність цих умов.

A30. Процедури по суті розробляються для виявлення суттєвих викривлень на

рівні тверджень. Вони складаються з тестів деталей та аналітичних процедур по суті. Розробка процедур по суті передбачає ідентифікацію умов, доречних до мети тесту, що являють собою викривлення у відповідному твердженні.

Достовірність

А31. На достовірність інформації, яку можна використовувати як аудиторські докази, і отже на самі аудиторські докази, впливає її джерело та характер, а також обставини, за яких вона отримана, включаючи заходи контролю за її складанням та зберіганням, якщо це доречно. Отже, існують важливі винятки із загальних правил щодо достовірності різноманітних видів аудиторських доказів. Навіть якщо інформація, яку можна використовувати як аудиторські докази, отримана від джерел, зовнішніх для суб'єкта господарювання, можуть існувати обставини, що могли впливати на її достовірність. Наприклад, інформація, отримана від ~~зовнішнього джерела~~ джерела, незалежного від суб'єкта господарювання, можу бути недостовірною, якщо це джерело не є обізнаним, або експерту управлінського персоналу може бракувати об'єктивності. Під час визнання можливості існування винятків, корисними можуть бути такі загальні правила щодо достовірності аудиторських доказів:

- достовірність аудиторських доказів підвищується, якщо їх отримано з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання;
- достовірність аудиторських доказів, отриманих усередині суб'єкта господарювання, підвищується, якщо запроваджені ним відповідні заходи внутрішнього контролю, включаючи контроль за складанням та зберіганням інформації, є ефективними;
- аудиторські докази, отримані безпосередньо аудитором (наприклад, спостереження за застосуванням заходу контролю), є більш достовірними, ніж аудиторські докази, отримані опосередковано або на основі припущень (наприклад, за допомогою запиту про застосування заходу контролю);
- аудиторські докази в документарній формі (незалежно від того, чи є вони в паперовій, електронній формах або на інших носіях), є більш достовірними, ніж докази, отримані в усній формі (наприклад, своєчасно складений письмовий протокол зборів більш достовірний, ніж подальше усні пояснення питань, що обговорювалися);
- аудиторські докази, надані оригіналами документів, є більш достовірними, ніж аудиторські докази, надані ксерокопіями або факсимільними копіями чи документами, які були сфотографовані, цифровані або в інший спосіб трансформовані в електронну форму,

достовірність яких може залежати від заходів контролю за їх складанням та зберіганням.

A32. МСА 520 надає подальші керівництво, які стосуються достовірності даних, які використовуються з метою розробки аналітичних процедур як процедур по суті[89].

A33. МСА 240 розглядає обставини, за яких в аудитора є підстави вважати, що документ може бути неавтентичним або його могли модифікувати, не розкриваючи аудитору інформацію про таку модифікацію[90].

A34. МСА 250 (переглянутий)[91] надає подальші керівництво, що стосуються дотримання аудитором вимог певних додаткових обов'язків згідно із законодавчими та нормативними актами або відповідних етичних вимог стосовно ідентифікованого або підозрюваного недотримання вимог законодавчих та нормативних актів суб'єктом господарювання, які можуть надати подальшу інформацію, доречну до роботи аудитора відповідно до МСА та оцінювання наслідків такого недотримання вимог стосовно інших аспектів аудиту.

Зовнішні джерела інформації

A34a. Параграф 7 вимагає від аудитора розглянути доречність та достовірність інформації, отриманої від зовнішнього джерела інформації, яку можна використовувати як аудиторські докази, незалежно від того, чи була інформація використана суб'єктом господарювання під час складання фінансової звітності або отримана аудитором. Щодо інформації, отриманої від зовнішнього джерела інформації, в певних випадках цей розгляд може охоплювати аудиторські докази про зовнішнє джерело інформації або складання інформації зовнішнім джерелом інформації, отримані за допомогою розробки та виконання подальших аудиторських процедур відповідно до МСА 330, або, за потреби, МСА 540 (переглянутого)[92].

A34b. Отримання розуміння того, чому управлінський персонал або, якщо застосовно, експерт управлінського персоналу використовує зовнішнє джерело інформації, а також того, як розглядалася доречність та достовірність інформації (включаючи її точність і повноту), може допомогти аудитору отримати інформацію для розгляду доречності та

---

89 МСА 520, параграф 5(а)

90 МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності», параграф 14

91 МСА 250 (переглянутий) «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності», параграф 9

92 МСА540 (переглянутий) «Аудит облікових оцінок та розкриття інформації»

достовірності цієї інформації.

А34с. Наведені далі чинники можуть бути важливими під час розгляду доречності та достовірності інформації, отриманої від зовнішнього джерела інформації, включаючи її точність і повноту, з урахуванням того, що деякі з цих чинників можуть бути доречними лише, якщо інформація була використана управлінським персоналом під час складання фінансової звітності або отримана аудитором:

- характер і сфера компетенції зовнішнього джерела інформації. Наприклад, центральний банк або управління державної статистики із законодавчим повноваженням надавати галузеву інформацію населенню, ймовірно, буде компетентним органом для певних типів інформації;
- спроможність впливати на отриману інформацію, через відносини між суб'єктом господарювання та джерелом інформації;
- компетентність та репутація зовнішнього джерела інформації, що стосується інформації, включаючи те, чи, за професійним судженням аудитора, регулярно надається інформація джерелом із досвідом надання достовірної інформації;
- минулий досвід аудитора стосовно достовірності інформації, наданої зовнішнім джерелом інформації;
- докази загальноринкового визнання користувачами доречності та/або достовірності інформації від зовнішнього джерела інформації для цілі, подібної до цілі використання інформації управлінським персоналом або аудитором;
- чи запровадив суб'єкт господарювання заходи контролю для розгляду доречності та достовірності отриманої та використаної інформації;
- чи накопичує зовнішнє джерело інформації загальноринкову інформацію або бере безпосередню участь у "встановленні" ринкових операцій;
- чи придатна інформація для використання в спосіб, в який вона використовується, та, якщо це застосовно, чи була розроблена з урахуванням застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
- альтернативна інформація, яка може суперечити використаній інформації;
- характер та обсяг відмов від відповідальності або інших обмежувальних формулювань, що стосуються отриманої інформації;

- інформація про методи, використані при складанні інформації, про те, як застосовуються ці методи, включаючи, якщо застосовно, як використовувалися моделі при такому застосуванні, та про заходи контролю за методами;
- за наявності, інформація, доречна до розгляду прийнятності припущень та інших даних, застосованих зовнішніми джерелами інформації при розробці отриманої інформації.

A34d. Характер та обсяг розгляду аудитором враховують оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень, до яких є доречним використання зовнішньої інформації, ступінь доречності використання цієї інформації щодо причин оцінених ризиків суттєвого викривлення та можливості того, що інформація від зовнішнього джерела інформації може бути не достовірною (наприклад, чи отримана вона від джерела, яке заслуговує на довіру). На основі розгляду аудитором питань, описаних у параграфі A34a, аудитор може визначити, що необхідне більш глибоке розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи його внутрішній контроль, відповідно до МСА 315, або що подальші аудиторські процедури відповідно до МСА 330[93] та МСА 540 (переглянутого[94]), якщо застосовно, є прийнятними за конкретних обставин у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення, пов'язані з використанням інформації від зовнішнього джерела інформації. Такі процедури можуть охоплювати:

- виконання порівняння інформації, отриманої від зовнішнього джерела інформації, з інформацією, отриманою з альтернативного незалежного джерел інформації;
- отримання розуміння заходів контролю, впроваджених управлінським персоналом, щоб розглянути достовірність інформації від зовнішніх джерел інформації, та можливе тестування ефективності функціонування таких заходів контролю, якщо це доречно до розгляду використання управлінським персоналом зовнішнього джерела інформації;
- виконання процедур для отримання інформації від зовнішнього джерела інформації, щоб зрозуміти його процеси, методики та припущення для ідентифікації, розуміння та, коли це доречно, тестування ефективності функціонування його заходів контролю.

A34e. У деяких ситуаціях може бути лише один постачальник певної інформації, наприклад, інформація від центрального банка або органа державної

[93] МСА 330, параграф 6

[94] МСА 540 (переглянутий), параграф 30

влади така, як рівень інфляції, або від однієї визнаної галузевої організації. У таких випадках на визначення аудитором характеру та обсягу аудиторських процедур, які можуть бути прийнятними за конкретних обставин, впливає характер та ступінь довіри до джерела інформації, оцінені ризики суттєвого викривлення, до яких доречна зовнішня інформація, та ступінь, до якого використання цієї інформації є доречним до причин оціненого ризику суттєвого викривлення. Наприклад, якщо інформація надходить від авторитетного джерела, яке заслуговує на довіру, подальші аудиторські процедури аудитора можуть бути менш розширеними, наприклад підтвердження інформації на веб-сайті джерела або опублікована інформація. В інших випадках, якщо джерело не оцінюється як таке, що заслуговує на довіру, аудитор може визначити, що прийнятними є більш розширені процедури та за відсутності будь-якого альтернативного незалежного джерела інформації для порівняння, може розглядати, чи є прийнятним виконання процедур для отримання інформації від зовнішнього джерела інформації, якщо доцільно, щоб отримати достатні та прийнятні аудиторські докази.

A34f. Якщо аудитор не має достатньої основи для розгляду доречності та достовірності інформації від зовнішнього джерела інформації, аудитор матиме обмеження обсягу, якщо достатні та прийнятні аудиторські докази неможливо отримати за допомогою альтернативних процедур. Будь-яке встановлене обмеження обсягу оцінюється відповідно до вимог МСА 705 (переглянутого)[95].

Достовірність інформації, підготовленої експертом управлінського персоналу (див. параграф 8)

A35. Складання фінансової звітності суб'єкта господарювання може вимагати спеціальних знань у галузі, яка не є бухгалтерським обліком або аудитом, у сфері актуарних розрахунків, оцінок вартості або технічних даних. Суб'єкт господарювання може наймати або залучати експертів у цих галузях для отримання спеціальних знань, необхідних для складання фінансової звітності. Невиконання цього, коли такі спеціальні знання є необхідними, підвищує ризики суттєвого викривлення.

A36. Якщо інформація, яку можна використовувати як аудиторські докази, складена з використанням роботи експерта управлінського персоналу, застосовується вимога в параграфі 8 цього МСА. Наприклад, фізична особа або організація може мати спеціальні знання щодо застосування моделей для оцінки справедливої вартості цінних паперів, для яких не існує спостережного ринку. Якщо фізична особа або організація застосовує ці спеціальні знання при виконанні оцінки, яку суб'єкт господарювання використовує під час складання своєї фінансової

[95] МСА 705 (переглянутий), *«Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»,* параграф 13

звітності, фізична особа або організація є експертом управлінського персоналу і застосовується параграф 8. З іншого боку, якщо така фізична особа або організація лише надає дані про ціни стосовно приватних операцій, які недоступні для суб'єкта господарювання в інший спосіб та які суб'єкт господарювання використовує в своїх власних методах оцінювання, на таку інформацію, якщо вона використовується як аудиторські докази, поширюється дія параграфа 7 цього МСА~~, але~~ оскільки вона є інформацією від зовнішнього джерела інформації, а не внаслідок використання експерта управлінського персоналу суб'єктом господарювання.

A37. На характер, час та обсяг аудиторських процедур стосовно вимоги в параграфі 8 цього МСА, можуть впливати такі питання, як:

- характер і складність питання, яким займається експерт управлінського персоналу;
- ризики суттєвого викривлення в цьому питанні;
- доступність альтернативних джерел аудиторських доказів;
- характер, обсяг та цілі роботи експерта управлінського персоналу;
- чи є експерт управлінського персоналу працівником суб'єкта господарювання, або є стороною, залученою суб'єктом господарювання для надання відповідних послуг;
- наскільки управлінський персонал може контролювати або впливати на роботу експерта управлінського персоналу;
- чи регламентується робота експерта управлінського персоналу технічними стандартами або іншими професійними чи галузевими вимогами;
- характер та обсяг будь-яких заходів контролю в межах суб'єкта господарювання за роботою експерта управлінського персоналу;
- знання та досвід аудитора в галузі спеціальних знань експерта управлінського персоналу;
- попередній досвід аудитора щодо роботи цього експерта.

Компетентність, можливості та об'єктивність експерта управлінського персоналу (див. параграф 8(a))

A38. Компетентність пов'язана із характером і рівнем спеціальних знань експерта управлінського персоналу. Можливості стосуються спроможності експерта управлінського персоналу використовувати компетентність за конкретних обставин. Чинники, які впливають на можливості, можуть включати, наприклад, географічне місце

розташування, та наявність часу і ресурсів. Об'єктивність пов'язана з можливим впливом, який спричиняє упередженість, конфлікт інтересів або вплив інших осіб на професійне чи ділове судження експерта управлінського персоналу. Компетентність, можливості та об'єктивність експерта управлінського персоналу, а також будь-які заходи контролю в межах суб'єкта господарювання за роботою експерта є важливими чинниками щодо достовірності будь-якої інформації, складеної експертом управлінського персоналу.

A39. Інформація, яка стосується компетентності, можливостей та об'єктивності експерта управлінського персоналу, може надходити від різних джерел, наприклад:

- особистого досвіду щодо попередньої роботи цього експерта;
- обговорень із цим експертом;
- обговорень з іншими особами, які обізнані з роботою цього експерта;
- відомостей про кваліфікацію експерта, членство у професійних організаціях або галузевих асоціаціях, наявність дозволу на роботу або інших форм зовнішнього визнання;
- опублікованих статей або книг, написаних цим експертом;
- експерта аудитора, якщо такий є, який допомагає аудитору отримувати достатні та прийнятні аудиторські докази стосовно інформації, складеної експертом управлінського персоналу.

A40. Питання, доречні до оцінювання компетентності, можливостей та об'єктивності експерта управлінського персоналу, включають регламентування роботи експерта технічними стандартами або іншими професійними чи галузевими вимогами, наприклад стандартами професійної етики та іншими вимогами до членів професійних організацій чи галузевих асоціацій, а також стандартами акредитації органу, що надає ліцензії, або вимогами, встановленими відповідно до законодавчого або нормативного акту.

A41. Інші питання, які можуть бути доречним, включають:

- компетентність експерта управлінського персоналу відповідає питанню, до якого застосовуватиметься робота цього експерта, включаючи будь-яку спеціалізацію в сфері його діяльності. Наприклад, конкретний актуарій може спеціалізуватися на страхуванні нерухомості та страхуванні від нещасних випадків, але мати обмежені спеціальні знання щодо розрахунків пенсій;
- компетентність експерта управлінського персоналу, що стосується доречних вимог бухгалтерського обліку, наприклад, знання

припущень та методів, включаючи моделі, якщо це застосовно, які відповідають застосовній концептуальній основі фінансового звітування;

- чи свідчать неочікувані події, зміни в умовах або аудиторські докази, отримані за результатами аудиторських процедур, на необхідність повторного розгляду початкового оцінювання компетентності, можливостей та об'єктивності експерта управлінського персоналу в ході аудиту.

A42. Об'єктивності може загрожувати широкий спектр обставин, наприклад, загрози власного інтересу, загрози захисту, загрози особистих стосунків, загрози власної оцінки та загрози тиску. Застережні заходи можуть зменшити такі загрози та можуть розроблятися або зовнішніми структурами (наприклад, експертом управлінського персоналу, за законодавчим або нормативним актом), або робочим середовищем експерта управлінського персоналу (наприклад, політики та процедури контролю якості).

A43. Хоча застережні заходи не можуть усунути всі загрози об'єктивності експерта управлінського персоналу, такі загрози, як загрози тиску можуть бути менш значними для експерта, залученого суб'єктом господарювання, ніж для експерта, який є працівником суб'єкта господарювання, а ефективність застережних заходів, наприклад політики та процедури контролю якості, може бути вищою. Оскільки завжди присутня загроза об'єктивності, створювана тим, що експерт є працівником суб'єкта господарювання; малоймовірно, що експерт, який є працівником суб'єкта господарювання, як правило, не вважатиметься більш об'єктивним, ніж інші працівники суб'єкта господарювання.

A44. При оцінюванні об'єктивності експерта, залученого суб'єктом господарювання, може бути доречним обговорити з управлінським персоналом та експертом будь-які інтереси та відносини, що можуть створювати загрози об'єктивності експерта, та будь-які застосовні застережні заходи, включаючи будь-які професійні вимоги, які застосовуються до експерта; та оцінити достатність застережних заходів. Інтереси та відносини, що створюють загрози, можуть охоплювати:

- фінансові інтереси;
- ділові та особисті стосунки;
- надання інших послуг.

Отримання розуміння роботи експерта управлінського персоналу (див. параграф 8(b))

A45. Розуміння роботи експерта управлінського персоналу включає розуміння

відповідної галузі спеціальних знань. Розуміння відповідної галузі спеціальних знань можна отримати разом із визначенням аудитором того, чи має аудитор спеціальні знання, щоб оцінити роботу експерта управлінського персоналу або чи потрібний аудитору з цією метою експерт аудитора[96].

A46. Аспекти галузі експерта управлінського персоналу, доречні до розуміння аудитора, можуть охоплювати:

- чи існує в галузі експерта спеціалізація, доречна до аудиту;
- чи застосовуються будь-які професійні або інші стандарти та нормативні або законодавчі вимоги;
- які припущення та методи використовує експерт управлінського персоналу, та чи є вони загальноприйнятими в галузі цього експерта та прийнятними для цілей фінансового звітування;
- характер внутрішніх та зовнішніх даних або інформації, що використовує експерт управлінського персоналу.

A47. У випадку експерта управлінського персоналу, залученого суб'єктом господарювання, складається, як правило, лист-угода або угода іншої письмової форми між суб'єктом господарювання та експертом. Оцінювання цієї угоди в процесі отримання розуміння роботи експерта управлінського персоналу може допомогти аудитору визначити прийнятність для цілей аудитора:

- характеру, обсягу та цілей роботи цього експерта;
- відповідних ролей та відповідальності управлінського персоналу та експерта;
- характеру, часу та обсягу повідомлення інформації управлінському персоналу та експерту, включаючи форму будь-якого звіту, що надається експертом.

A48. У випадку експерта управлінського персоналу, який є працівником суб'єкта господарювання, наявність письмової угоди такого виду менш ймовірна. Найбільш прийнятним способом отримання аудитором необхідного розуміння може бути запит до експерта та інших членів управлінського персоналу.

Оцінювання прийнятності роботи експерта управлінського персоналу (див. параграф 8(c))

A49. Міркування під час оцінювання прийнятності роботи експерта управлінського персоналу як аудиторських доказів для відповідного

[96] МСА 620 «~~Використання роботи експерта аудитора~~», параграф 7

твердження, можуть охоплювати:

- доречність та обґрунтованість результатів або висновків, отриманих експертом, їх узгодженість з іншими аудиторськими доказами та чи належно вони відображені в фінансовій звітності;
- доречність та обґрунтованість припущень і методів, якщо ця робота експерта передбачає використання значних припущень і методів методи;
- доречність, повнота та правильність цих первинних даних, якщо робота експерта передбачає значне використання первинних даних;
- доречність та достовірність інформації, якщо робота експерта передбачає використання інформації від зовнішнього джерела інформації.

Інформація, підготовлена суб'єктом господарювання та використана для цілей аудитора (див. параграф 9(a)–(b))

A50. Для отримання аудитором достовірних аудиторських доказів, інформація, підготовлена суб'єктом господарювання, яка використовується для виконання аудиторських процедур, має бути достатньо повною та точною. Наприклад, на ефективність аудиту доходу із застосуванням стандартних цін до записів обсягу продажів впливає точність інформації про ціни, а також точність та повнота даних про обсяг продажів. Подібно до цього, якщо аудитор має намір тестувати генеральну сукупність (наприклад, платежі) стосовно певної характеристики (наприклад, санкціонування), результати такого тесту будуть менш достовірними, якщо генеральна сукупність, з якої відбирають елементи для тестування, не є повною.

A51. Аудиторські докази стосовно точності та повноти такої інформації можуть отримуватися паралельно з проведенням фактичної аудиторської процедури, яка застосовується до інформації, якщо отримання таких аудиторських доказів є невід'ємною частиною самої аудиторської процедури. В інших випадках аудитор може отримати аудиторські докази щодо точності та повноти такої інформації шляхом тестування заходів контролю за складанням і зберіганням інформації. Проте в деяких ситуаціях аудитор може визначити необхідність додаткових аудиторських процедур.

A52. У деяких випадках аудитор може планувати використання інформації, підготовленої суб'єктом господарювання для інших цілей аудиту. Наприклад, аудитор може планувати використання показників результатів діяльності суб'єкта господарювання з метою аналітичних процедур або використовувати інформацію, підготовлену суб'єктом господарювання для діяльності з моніторингу, наприклад звіти підрозділу

внутрішнього аудиту. У таких випадках на прийнятність отриманих аудиторських доказів впливає те, чи є інформація достатньо точною або деталізованою для цілей аудитора. Наприклад, показники результатів діяльності, використані управлінським персоналом, можуть бути недостатньо точними для виявлення суттєвих викривлень.

Відбір елементів для тестування з метою отримання аудиторських доказів (див. параграф 10)

A53. Ефективний тест надає прийнятні аудиторські докази, що будуть достатніми для цілей аудитора в разі їх використання разом з іншими доказами, які вже отримано або буде отримано. Відповідно до вимог параграфа 7 під час відбору елементів для тестування аудитор має визначити доречність та достовірність інформації, яку можна використовувати як аудиторські докази; другий аспект ефективності (достатність) є важливим міркуванням під час відбору елементів для тестування. Доступні для аудитора способи відбору елементів для тестування:

(a) відбір усіх елементів (100% перевірка);

(b) відбір конкретних елементів;

(c) аудиторська вибірка.

Застосування будь-якого одного методу або їх поєднання може бути прийнятним залежно від конкретних обставин, наприклад, ризиків суттєвого викривлення, пов’язаних із твердженням, що тестується, а також доцільності й ефективності різних методів.

Відбір усіх елементів

A54. Аудитор може прийняти рішення, що найбільш прийнятною буде перевірка всієї генеральної сукупності елементів що становлять клас операцій або залишок на рахунку (або страти в межах цієї сукупності). Малоймовірна 100% перевірка у випадку тестів заходів контролю; проте вона є більш поширеною для тестів деталей. 100% перевірка може бути прийнятною, якщо, наприклад:

- генеральна сукупність складається з невеликої кількості елементів великої вартості;
- існує значний ризик та інші методи не надають достатніх і прийнятних аудиторських доказів, або
- повторюваний характер розрахунків або іншого процесу, що автоматично виконуються інформаційною системою, робить 100% перевірку економічно ефективною.

Відбір конкретних елементів

A55. Аудитор може вирішити відібрати конкретні елементи з генеральної сукупності. Чинники, які можуть бути доречними під час прийняття такого рішення, включають розуміння аудитором суб'єкта господарювання, оцінені ризики суттєвого викривлення, а також характеристики генеральної сукупності, що тестується. Відбір конкретних елементів на підставі суджень стосується ризику, не пов'язаного з вибіркою. Конкретні елементи, що відбираються, можуть включати:

- *елементи високої вартості або ключові елементи*. Аудитор може вирішити відібрати конкретні елементи в межах генеральної сукупності, оскільки вони мають високу вартість або демонструють деякі інші характеристики, наприклад елементи, що є підозрілими, незвичайними, особливо доступними ризику або з історією помилок;

- *всі елементи, що перевищують певну суму*. Аудитор може вирішити перевірити елементи, вартість яких, відображена в звітності, перевищує певну суму, щоб перевірити правильність великої частини загальної суми класу операцій або залишку на рахунку;

- *елементи для отримання інформації*. Аудитор може перевіряти елементи для отримання інформації з таких питань, як характер суб'єкта господарювання або характер операцій.

A56. Хоча вибіркова перевірка конкретних елементів із класу операцій або залишку на рахунку часто буде ефективним методом отримання аудиторських доказів, вона не є аудиторською вибіркою. Результати аудиторських процедур, застосованих до відібраних у такий спосіб елементів, не можна екстраполювати на всю генеральну сукупність; відповідно, вибіркова перевірка конкретних елементів не надає аудиторські докази стосовно частини генеральної сукупності, що залишається.

Аудиторська вибірка

A57. Аудиторська вибірка призначена для надання можливості зробити висновки щодо всієї генеральної сукупності на основі тестування відібраної з неї вибірки. Аудиторська вибірка обговорюється в МСА 530[97].

Невідповідність аудиторських доказів чи сумніви в їх достовірності (див.

[97] МСА 530 «Аудиторська вибірка»

параграф 11)

A58. Отримання аудиторських доказів від різних джерел або різного характеру може свідчити про те, що окремий елемент аудиторських доказів є недостовірним, наприклад якщо аудиторські докази, отримані від одного джерела суперечать доказам, отриманим від іншого джерела. Наприклад, таке може статися, якщо відповіді на запити внутрішніх аудиторів або інших осіб до управлінського персоналу є суперечливими, або якщо відповіді на запити до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, зроблені для підтвердження відповідей на запити до управлінського персоналу, суперечать відповіді управлінського персоналу. МСА 230 містить конкретну вимогу до документації, коли аудитор ідентифікував інформацію, що суперечить остаточному висновку аудитора стосовно значущого питання[98].

МСА 580 «Письмові запевнення»

Додаток 1

(див. параграф 2)

Перелік МСА, які містять вимоги до письмових запевнень

Цей додаток ідентифікує параграфи в інших МСА, які вимагають конкретних письмових запевнень щодо предмета перевірки. Цей перелік не замінює розгляду вимог і відповідних матеріалів для застосування та інших пояснювальних матеріалів у МСА.

- МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» – параграф 40
- МСА 250 (переглянутий) «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності» – параграф 17
- МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту» – параграф 14
- МСА 501 «Аудиторські докази – особливі щодо відібраних елементів» – параграф 12
- МСА 540 (переглянутий) «Аудит облікових оцінок~~, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю,~~ та пов’язане з ними розкриття інформації» – параграф ~~22~~37
- МСА 550 «Пов’язані сторони» – параграф 26
- МСА 560 «Подальші події» – параграф 9

[98] МСА 230 «Аудиторська документація», параграф 11

- МСА 570 (переглянутий) «Безперервність діяльності» – параграф 16(e)
- МСА 710 «Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність» – параграф 9

  МСА 720 (переглянутий) «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації» – параграф 13(c)

Додаток 2

(див. параграф А21)

Ілюстративний лист-запевнення

Наведений далі ілюстративний лист-запевнення містить письмові запевнення, які вимагаються цим та іншими МСА. У цьому прикладі припускається, що застосовною концептуальною основою фінансового звітування є Міжнародні стандарти фінансової звітності; що вимога МСА 570 (переглянутого)[99] отримувати письмове запевнення не застосовується; що не існує винятків щодо письмових запевнень, про які робився запит. Якби були винятки, запевнення потрібно було б модифікувати для відображення винятків.

(Фірмовий бланк суб'єкта господарювання)

(Аудитору) (дата)

Цей лист-запевнення надається у зв'язку з аудитом фінансової звітності компанії ABC за рік, що закінчився 31 грудня 20XX р.[100], з метою висловлення вами думки стосовно того, чи подана фінансова звітність достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або надає правдиву та неупереджену інформацію) відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Ми підтверджуємо наведене далі (*на підставі інформації, яку ми маємо, і розуміння питань, після виконання запитів, які ми вважали потрібними для належного з'ясування інформації*).

Фінансова звітність

- Ми взяли на себе відповідальність, зазначену в умовах завдання з аудиту від [вставити дату], за складання фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, а саме, що фінансова звітність подана достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або надає правдиву та неупереджену інформацію) відповідно до цих стандартів.

---

99 МСА570 (переглянутий) «Безперервність діяльності»

100 Якщо аудитор подає звіт за кілька періодів, аудитор коригує дату так, щоб лист стосувався всіх періодів, охоплених аудиторським звітом.

- ~~Значні~~ Методи, дані та значні припущення, використані при здійсненні облікових оцінок~~, включаючи оцінки за справедливою вартістю,~~ та пов'язане з ними розкриття інформації є прийнятними для досягнення визнання, оцінки або розкриття інформації, яка є обґрунтованою в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування (МСА 540 (переглянутий)).

МСА 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»

Вимоги

Формування думки щодо фінансової звітності

13. Зокрема, аудитор повинен оцінити з огляду на вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування:

    (a) чи належно розкриває фінансова звітність інформацію про вибрані та застосовані суттєві облікові політики. Оцінюючи це, аудитор повинен розглянути доречність облікових політик до суб'єкта господарювання та чи зрозуміло вони подані (див. параграф А4);

    (b) чи відповідають вибрані та застосовані облікові політики застосовній концептуальній основі фінансового звітування та чи є вони прийнятними;

    (c) чи є обґрунтованими облікові оцінки та пов'язане з ними розкриття інформації, здійснені управлінським персоналом;

    (d) чи є доречною, достовірною, порівнянною та зрозумілою інформація, подана в фінансовій звітності. Оцінюючи це, аудитор повинен розглянути:

        - чи було включено інформацію, яку слід було включити, та чи належно класифікована, агрегована або дезагрегована та охарактеризована така інформація;
        - чи вплинуло негативно на загальне подання фінансової звітності включення інформації, яка є недоречною або такою, що ускладнює правильне розуміння питань, про які розкривається інформація (див. параграф А5);

    (e) чи надає фінансова звітність належне розкриття інформації, щоб визначені користувачі могли зрозуміти вплив суттєвих операцій та подій на інформацію, подану в фінансовій звітності (див. параграф А6);

    (f) чи є прийнятною термінологія, що використовується в фінансовій звітності, включаючи назву кожного фінансового звіту.

МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора»

Вимоги

Визначення ключових питань аудиту

9. Аудитор повинен визначити з питань, інформація про які повідомлялась тим, кого наділено найвищими повноваженнями, ті питання, які вимагали значної уваги аудитора під час виконання аудиту. Визначаючи їх, аудитор повинен враховувати таке (див. параграф А9–А18):

    (a) зони оціненого підвищеного ризику суттєвого викривлення або значні ризики, ідентифіковані відповідно до МСА 315 (переглянутого) (див. параграф А19–А22);

    (b) значні судження аудитора, що стосуються питань у фінансовій звітності, які передбачали значні судження управлінського персоналу, включаючи облікові оцінки, ступінь залежності яких від ~~ідентифіковані як такі, що мають~~ невизначеності оцінювання є високим (див. параграф А23–А24);

    (c) вплив на аудит значних подій або операцій, що відбулись протягом періоду (див. параграф А25–А26).

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Визначення ключових питань аудиту (див. параграф 9–10)

Міркування щодо визначення питань, які вимагають значної уваги аудитора (див. параграф 9)

Значні судження аудитора щодо питань у фінансовій звітності, які передбачали значні судження управлінського персоналу, включаючи облікові оцінки, ступінь залежності яких ~~ідентифіковані як такі, що мають~~ від невизначеності оцінювання є високим (див. параграф 9(b))

А23. МСА 260 (переглянутий) вимагає від аудитора повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо думок аудитора про значні якісні аспекти облікових практик суб'єкта господарювання, включно з обліковими політиками, обліковими оцінками та розкриттям інформації у фінансовій звітності[101]. В багатьох випадках це стосується критично важливих облікових оцінок та пов'язаного з ними розкриття інформації, які, ймовірно, будуть питаннями значної уваги аудитора, а також можуть бути ідентифіковані як значні ризики.

А24. Проте користувачі фінансової звітності особливо підкреслили свій інтерес

[101] МСА 260 (переглянутий), параграф 16(a)

до облікових оцінок, ступінь залежності від ~~ідентифікованих як такі, що мають~~ невизначеності оцінювання є високим (див. ~~відповідно до~~ МСА 540 (переглянутий)[102]), але могли бути невизначеними як значні ризики. Крім того, такі оцінки сильно залежать від суджень управлінського персоналу та часто є найскладнішими питаннями фінансового звітування, які можуть вимагати залучення як експерта управлінського персоналу, так і експерта аудитор. Користувачі також зазначили, що облікові політики, які мають значний вплив на фінансову звітність (та значні зміни в цих політиках) є доречними до розуміння ними фінансової звітності, особливо за обставин, коли практики суб'єкта господарювання не узгоджуються з практиками інших суб'єктів господарювання в цій галузі.

[102] Див. параграфи 1~~60~~–17~~1~~ МСА540 (переглянутого) «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язане з ними розкриття інформації».