

**Аналіз типових помилок,
які були виявлені під час зовнішніх перевірок системи контролю якості,
проведених відповідно до вимог Положення про зовнішні перевірки системи
контролю якості аудиторських послуг, затвердженого рішенням
Аудиторської палати України від 30.10.2014 № 302/9 (зі змінами)
до набрання чинності Закону України
«Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»**

Цей аналіз складено Комітетом з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України (далі-АПУ) за результатами проведених у 2018 році перевірок системи контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності (далі - САД), відповідно до вимог Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг, затвердженого рішенням Аудиторської палати України від 30.10.2014 № 302/9 (зі змінами), до набрання чинності Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII.

Слід зазначити, що із загальної кількості перевірених САД, тільки 22,3% не пройшли перевірку системи контролю якості за рішенням АПУ, при цьому, кількість САД, де перевіркою було ідентифіковано відсутність системи контролю якості або впровадження на досить низькому рівні, значно зменшилась, порівняно із минулими роками. Більшість зауважень щодо впровадження системи контролю якості САД стосувалось питань дотримання та виконання САД власних політик та процедур щодо контролю якості та вимог Міжнародного стандарту контролю якості 1 (далі - МСКЯ 1), документування безпосередньо процедур виконання завдання з аудиту відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту (далі-МСА) та дотримання вимог МСА 700, 701, 705, 706 та МСА 570 щодо змісту та структури аудиторського звіту. Далі представлено узагальнений аналіз типових помилок, які найчастіше були ідентифіковані під час зовнішніх перевірок.

Структура аналізу визначена відповідно до ідентифікованих під час перевірок системи контролю якості САД помилок та невідповідностей вимогам окремого МСА та МСКЯ 1 (зادля обґрунтування невідповідностей, як приклад, в аналізі застосовані вимоги МСА у редакції 2015, затверджені до використання рішенням АПУ від 04.05.2017 № 344).

№ п/п	Номер та назва стандарту	Сторінка аналізу
1.	Міжнародний стандарт контролю якості (МСКЯ) 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги»	2
2.	МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»	5
3.	МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту»	6
4.	МСА 230 «Аудиторська документація»	6
5.	МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»	8
6.	МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності»	9
7.	МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності»	10
8.	МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення»	12

	через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»	
9.	МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»	13
10.	МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»	15
11.	МСА 501 «Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів»	16
12.	МСА 505 «Зовнішні підтвердження»	17
13.	МСА 510 «Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду»	19
14.	МСА 530 «Аудиторська вибірка»	21
15.	МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації»	23
16.	МСА 550 «Пов'язані сторони»	25
17.	МСА 560 «Події після звітного періоду»	27
18.	МСА 570 (переглянутий) «Безперервність діяльності»	29
19.	МСА 580 «Письмові запевнення»	29
20.	МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту»	30
21.	МСА 260 (переглянутий) «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»	33
22.	МСА 500 «Аудиторські докази»	34
23.	МСА 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»	36
24.	МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора»	37
25.	МСА 705 (переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»	39
26.	МСА 706 (переглянутий) «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»	41
27.	Загальні рекомендації суб'єктам аудиторської діяльності для підвищення якості виконання завдань з надання впевненості	42

1. МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги».

Найчастіше під час перевірки системи контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності, були ідентифіковані типові помилки та невідповідності наступним вимогам МСКЯ 1:

№	Питання контролю	Вимоги МСКЯ 1	Невідповідність
1	Відповідальність керівництва за якість на фірмі:	п.20. Фірма повинна встановити такі політики та процедури, які б надали їй достатню впевненість у тому, що фірма застосовує такі внутрішні стандарти, інструкції, методики, інші внутрішні документи, які регламентують питання контролю якості вимогам МСКЯ 1.	Більшість зауважень за МСКЯ 1 стосувались тих суб'єктів аудиторської діяльності, які не переглядали власні системи контролю якості, у зв'язку з прийняттям нових редакцій МСА (редакції 2013 р., 2014 р. та 2015 р.) Проте, все ще траплялись випадки, коли САД для перевірки взагалі не надавали внутрішні стандарти, інструкції, методики, інші

			внутрішні документи, які регламентують питання контролю якості, та відповідають вимогам МСКЯ 1.
2	Огляд контролю якості завдання	п.35. Фірма повинна встановити політики і процедури, які вимагають огляду контролю якості завдання, для певних завдань, який передбачає об'єктивну оцінку значних суджень, зроблених аудиторською групою із завдання, та висновків, яких дійшли під час формулювання звіту.	Під час перевірок ідентифіковані і ті САД, документація яких не містила розроблених політик і процедур, які вимагають огляду контролю якості завдання.
3	Прийняття завдання, продовження співпраці з клієнтом та виконання конкретних завдань	п.27...політики і процедури повинні вимагати, щоб: (а) фірма отримала таку інформацію, яку вона вважає потрібною, до того, як вона прийме завдання від нового клієнта, при вирішенні питання, чи продовжувати стосунки з клієнтом або приймати нове завдання від існуючого клієнта (див. параграфи А21, А23); (б) фірма визначила, чи припустимо приймати завдання від нового чи існуючого клієнта при ідентифікації потенційного конфлікту інтересів; (с) фірма документувала, як було вирішено наведені вище питання, якщо їх було ідентифіковано, та фірма вирішила прийняти конкретне завдання, нового клієнта або продовжити стосунки з існуючим клієнтом.	Доволі часто, перевірки було ідентифіковано відсутність у САД зразків документів для періодичної оцінки існуючих клієнтів.
4	Виконання завдання	п.32. Фірма повинна встановити такі політики і процедури, призначені надати їй достатню впевненість, що завдання виконуються відповідно до професійних стандартів та застосовних законодавчих і нормативних вимог, а сама фірма чи партнер із завдання нададуть звіт, що відповідає обставинам. Ці політики і процедури повинні включати: (а) питання, важливі для забезпечення стабільності якості виконання завдання (див. параграфи А32–А33); (б) відповідальність за нагляд (див. параграф А34); та (с) відповідальність за перевірку	У деяких САД під час перевірки ідентифіковано відсутність розроблених політик та процедур щодо відповідного нагляду партнера з аудиту за менш досвідченими аудиторами та відсутність розроблених політик, та процедур щодо консультування із складних чи спірних питань. І як результат, перевіркою виявлені факти, коли, наприклад, стратегію аудиту, план та процедури щодо аудиту облікових оцінок розробляли та виконували помічники аудитора.

		<p>роботи (див. параграф А35). п. 33. Політики і процедури фірми стосовно відповідальності за перевірку роботи визначаються виходячи з того, що роботу менш досвідчених членів команди перевіряють більш досвідчені члени команди із завдання.</p>	
5	Контроль якості з виконання завдання	<p>п.35. Фірма повинна встановити політики і процедури, що вимагають огляду контролю якості завдання, для певних завдань, який передбачає об'єктивну оцінку значних суджень, зроблених командою із завдання, та висновків, яких дійшли під час формулювання звіту. п.36. Фірма повинна встановити політики і процедури, які визначають характер, час та обсяг огляду контролю якості виконання завдання. Такі політики і процедури повинні вимагати, щоб звіт із завдання не датувався раніше від завершення огляду контролю якості завдання (див. параграфи А42–А43). п.37. Фірма повинна встановити політики і процедури, які вимагають, щоб огляд контролю якості завдання включав: (а) обговорення значущих питань з партнером із завдання; (b) огляд фінансової звітності або іншої інформації щодо предмета завдання та запропонованого звіту; (c) огляд відібраної документації із завдання, яка стосується значних суджень, висловлених аудиторською командою із завдання, та висновків, яких вона дійшла; (d) оцінку висновків, яких дійшли, при формулюванні звіту та розгляд того, чи запропонований звіт є відповідним (див. параграф А44)</p>	<p>У деяких випадках неможливо було ідентифікувати чи перевірялось завдання з аудиту контролером з якості, оскільки були наявні тільки підписи на робочих документах фірми, без складання звіту контролера, який би надавав докази за якими напрямками була проведена перевірка, яких висновків він дійшов, у той час, як внутрішніми політиками САД зазначена чітка процедура перевірки якості виконання завдання. Окремі робочі документи деяких САД не містили підпису особи, відповідальної за контроль якості виконання завдання взагалі, а там де вони були, дата перевірки на цих робочих документах не зазначена, що унеможливило визначити час здійснення контролером огляду відібраної документації із завдання та висновків, яких він дійшов. У деяких САД були відсутні також документи щодо оцінки контролером з якості висновків, яких дійшла група з завдання, при формулюванні думки у звіті та розгляд того, чи запропонований звіт є відповідним.</p>
6	Моніторинг	<p>п.48. Фірма повинна встановити такий процес моніторингу, який би надав їй достатню впевненість у тому, що її політики і процедури системи контролю якості відповідні, адекватні та працюють ефективно. п.53. Принаймні раз на рік фірма</p>	<p>Оформлення результатів моніторингу у більшості САД, у яких ідентифіковані зауваження за наслідками перевірки, мають формальний характер, тому що містять помилки, та не відповідають встановленим вимогам щодо</p>

		<p>повинна повідомляти результати моніторингу її системи контролю якості партнерам із завдання та іншим прийнятним працівникам фірми включно з вищою виконавчою особою або за потреби радою керуючих партнерів. Таке повідомлення інформації повинно бути достатнім, щоб дати змогу фірмі та цим особам вжити невідкладних і прийнятних заходів, якщо це потрібно, відповідно до їх визначеної ролі і відповідальності.</p> <p>п.58. Фірма повинна встановити політики і процедури, що вимагають зберігання документації протягом часу, достатнього для того, щоб особи, які виконують процедури моніторингу, могли оцінити дотримання фірмою вимог своєї системи контролю якості, або більшого проміжку часу, якщо це вимагається законодавчими чи нормативними актами.</p>	<p>моніторингу ефективної роботи системи контролю якості.</p> <p>Періодичність проведення моніторингу не відповідає вимогам МСКЯ 1.</p> <p>Відсутні докази повідомлення результатів моніторингу системи контролю якості фірм партнерам із завдання та іншим прийнятним працівникам фірм.</p> <p>Відсутні докази врахування зауважень, запропонованих контролером з моніторингу у внутрішніх політиках та процедурах фірм.</p>
--	--	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

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

№	Питання контролю	Вимоги МСА	Невідповідність
1	Оцінка аудиторського ризику та його компонентів	<p>п.17. Для отримання достатньої впевненості аудитор повинен отримати 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 (див. п. А28-А52).</p> <p>п. А32. Аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення. Оцінка ризиків ґрунтується на аудиторських процедурах для отримання інформації, необхідної з цією метою, та доказах, отриманих протягом усього аудиту.</p>	<p>У деяких випадках оцінку аудиторського ризику аудиторськими фірмами (надалі - АФ) взагалі не задокументовано, а там де є така оцінка, то наявний розрахунок аудиторського ризику у відсотках, або у показниках «низький», проте, його оцінка часто не ґрунтується на фактичній інформації щодо клієнта з аудиту, та не застосовується для аналізу доказів, отриманих упродовж виконання всього аудиту.</p> <p>Не задокументовані доречні аудиторські процедури, які б врахували задокументовані оцінки аудиторського ризику та його компонентів.</p>

		Оцінка ризиків є питанням професійного судження, а не питанням, що піддається точній оцінці.	
--	--	----------------------------------------------------------------------------------------------	--

3. МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту»

№ п/п	Питання контролю	Вимога МСА	Невідповідності
1	Узгодження умов завдань з аудиту	п.10. Відповідно до параграфу 11 узгоджені умови завдання з аудиту записуються у листі-угоді про проведення аудиту чи в іншій належній формі письмової угоди та містять (див. параграфи А22–А25): (а) ціль та обсяг аудиту фінансової звітності; (б) відповідальність аудитора; (с) відповідальність управлінського персоналу; (d) виявлення застосовної концептуальної основи фінансового звітування для складання фінансової звітності; (е) посилання на очікувану форму й зміст будь-яких звітів, які надасть аудитор, і констатацію того, що можуть існувати обставини, за яких звіт може відрізнитися від очікуваної форми та змісту	Під час перевірки договорів на аудит (листів-угод) САД, були ідентифіковані описки, або навіть помилки із зазначення застосовної концептуальної основи фінансового звітування для складання фінансової звітності підприємства (замість МСФЗ –П(С)БО, або П(С)БО 25, або навпаки) та відсутність посилання на очікувану форму й зміст будь-яких звітів, які будуть надані САД, та/або констатацію того, що можуть існувати обставини, за яких аудиторський звіт може відрізнитися від очікуваної форми та змісту.

4. МСА 230 «Аудиторська документація»

№	Питання контролю	Вимоги МСА	Невідповідність
1	Своєчасність складання аудиторської документації	п.7. Аудитор повинен своєчасно складати аудиторську документацію (див. параграф А1).	Через несвоєчасну підготовку достатньої та прийнятної аудиторської документації, про яку говорять помилкові дати на робочих документах АФ, помилки в зазначенні прізвищ аудиторів, які приймали участь у аудиті, знижується якість аудиту, що не сприяє ефективному огляду й оцінці отриманих аудиторських доказів і висновків, досягнутих до остаточного формулювання звіту аудитора, адже

			документація, підготовлена після виконання аудиторської роботи, буде менш точною, ніж документація, підготовлена під час виконання такої роботи.
2	Форма, зміст та обсяг аудиторської документації	<p>п.8. Аудитор повинен скласти аудиторську документацію, достатню для надання можливості досвідченому аудитору, який не мав попереднього відношення до аудиту, зрозуміти (див. параграфи А2–А5, А16–А17):</p> <p>(а) характер, час і обсяг аудиторських процедур, виконаних відповідно до вимог МСА та застосованих законодавчих і нормативних вимог (див. параграфи А6–А7);</p> <p>(б) результати виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів;</p> <p>(с) значущі питання, які виникають під час аудиту, висновки, яких дійшли стосовно цих питань, та значні професійні судження, висловлені під час формування цих висновків (див. параграфи А8–А11)</p> <p>п.9. Документуючи характер, час та обсяг виконаних аудиторських процедур, аудитор повинен записати: (а) ідентифікаційні характеристики конкретних статей або питань, що перевіряються (див. параграф А12); (б) хто виконував аудиторську роботу та дату завершення цієї роботи; (с) хто виконував огляд виконаної аудиторської роботи, дату та обсяг такого огляду (див. параграф А13)</p>	<p>Більшість робочих документів деяких САД складаються у вигляді анкет - тестів (опитувальників) без зазначення джерел отримання інформації та отриманих аудиторських доказів, на підставі яких аудитор дійшов певного судження. Робочі документи (надалі - РД) не містять індексів та перехресних посилань на інші робочі документи, на документи, отримані від суб'єкта господарювання, та додатки до РД, що ускладнює можливість зрозуміти характер, час і обсяг виконаних аудиторських процедур. У деяких САД взагалі РД замінюються оборотно-сальдовими відомостями (надалі – ОСВ) та первинними документами підприємств - замовників послуг з аудиту.</p> <p>З деяких робочих документів АФ, неможливо визначити хто їх склав, та хто перевірів.</p> <p>У РД САД відсутні дати завершення виконання роботи, окремі РД датовані іншою датою, ніж період виконання процедур, відповідно до плану виконання етапу завдання, або навіть зазначені дати, які не входять до періоду перевірки, після дати аудиторського звіту.</p>
3	Обговорення значущих питань з управлінським персоналом та документування інформації, що суперечить	<p>п.10. Аудитор повинен задокументувати обговорення значущих питань з управлінським персоналом, тими, кого наділено найвищими повноваженнями, та іншими особами,</p>	<p>У більшості з перевірених АФ, відсутні докази документування обговорення значущих питань з управлінським персоналом, та тими, кого наділено найвищими повноваженнями,</p>

	остаточному висновку аудитора	включаючи характер обговорених значущих питань та коли і з ким проводилися такі обговорення (див. параграф А14). п.11. У разі, якщо аудитор ідентифікував інформацію, що суперечить остаточному висновку аудитора щодо значного питання, аудитор повинен задокументувати, як він вирішив проблему невідповідності (див. параграф А15).	та іншими особами. Як правило, зазначалось, що вони були, проте, в усній формі. Окрім цього, у РД деяких АФ часто надавались до перевірки задокументовані докази результатів перевірки, які суперечили остаточному висновку та звіту аудитора, та вирішення цих суперечок в РД не документувалось. Як наслідок, наприклад, в одному документі зазначено, що є загроза безперервній діяльності, яку ідентифікував аудитор, та яку не розкрито у фінансовій звітності, проте, думку в аудиторському звіті за цим питанням не модифіковано.
--	-------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Конкретні вимоги до аудиторської документації ідентифіковані в додатку до МСА 230, вимоги інших МСА (240, 250, 260, 300, 315, 320, 330, 450, 540, 550) та інших, будуть розглянуті в контексті аналізу помилок та невідповідностей далі щодо кожного із стандартів.

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

№	Питання контролю	Вимоги МСА	Невідповідність
1	Ідентифікація й оцінка ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства	п.10. Цілі аудитора такі: (а) ідентифікувати й оцінити ризики суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства; (b) отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, що стосуються оцінених ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, через розробку і застосування прийнятних дій у відповідь; (с) вжити належних заходів у відповідь на шахрайство або підозрюване шахрайство, ідентифіковане під час аудиту.	Під час деяких перевірок АФ взагалі не надані документи щодо оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності (надалі-ФЗ) внаслідок шахрайства.
2	Запити управлінському персоналу, які стосуються оцінки	п. 17. Аудитор повинен зробити запити управлінському персоналу, які стосуються: а) оцінки управлінським персоналом	Більшість наданих до перевірки запитів управлінському персоналу САД, які стосуються оцінки управлінським персоналом ризику того, що ФЗ

	управлінським персоналом ризику того, що фінансова звітність може бути суттєво викривленою внаслідок шахрайства	ризик того, що фінансова звітність може бути суттєво викривленою внаслідок шахрайства, включаючи характер, обсяг та періодичність таких оцінок; б) процесу управлінського персоналу для ідентифікації та вживання дій у відповідь на ризику шахрайства у суб'єкта господарювання, включаючи будь-які конкретні ризики шахрайства, які ідентифікував управлінський персонал або які привернули його увагу, або класи операцій, залишки на рахунках чи розкриття інформації, щодо яких ймовірно існування ризику шахрайства та інші...	може бути суттєво викривленою внаслідок шахрайства, носила формальний підхід: були відсутні запитання щодо характеру, обсягу та періодичності таких оцінок. Як наслідок: відповіді не отримані та не оцінений вплив таких оцінок на аудиторський ризик, та ризик шахрайства. Так само як і відсутність у більшості випадків задокументованих САД процедур аудиту, які стосуються процесу ідентифікації управлінським персоналом та вживання дій у відповідь на ризики шахрайства у суб'єкта господарювання, включаючи будь-які конкретні ризики шахрайства, які ідентифікував управлінський персонал або які привернули його увагу.
3	Ідентифіковані незвичайні або неочікувані взаємозв'язки	п.22. Аудитор повинен оцінити, чи можуть незвичайні або неочікувані взаємозв'язки, ідентифіковані під час виконання аналітичних процедур, включаючи ті, що пов'язані з рахунками доходів, свідчити про ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства	Під час перевірки аудитори вкрай рідко зазначають, що після виявлення таких незвичайних та неочікуваних взаємозв'язків було проаналізовано ризик суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства, та розширені/змінені стратегія аудиту або рівень суттєвості, та заплановані раніше аудиторські процедури.

6. МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності»

№	Питання контролю	Вимоги МСА	Невідповідність
1	Розгляд аудитором дотримання вимог законодавчих і	п.13. Аудитор повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо дотримання вимог законодавчих і нормативних	Під час перевірок якості виконаних завдань, у деяких АФ ідентифіковано, що не задокументовані процедури отримання доказів щодо

	нормативних актів	актів, які загально визнано безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум та розкриття інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання (див. параграф А8).	дотримання вимог законодавчих і нормативних актів. У деяких випадках всі процедури САД обмежувались тільки запитом та відповіддю управлінського персоналу на тестові запитання з варіантами відповідей: «так» або «ні», та повною відсутністю задокументованих додаткових процедур, передбачених МСА 250, наприклад, листування з відповідними регуляторними та/або ліцензійними органами, юристами, тощо. Окрім цього, в більшості випадків, запити до управлінського персоналу містили питання виключно із дотримання вимог Податкового Кодексу України та законодавства взагалі. САД не конкретизували свої запитання, з огляду на вид діяльності підприємства, наприклад, для кредитних установ, пенсійних фондів, ломбардів, тощо.
2	Аудиторські процедури, коли недотримання вимог виявлене або підозрюване	п.18. Якщо аудитору стало відомо про недотримання або підозру недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, він повинен отримати (див. параграф А13): (а) розуміння характеру цієї події та обставин, за яких вона відбулася; (б) подальшу інформацію для оцінки можливого впливу цієї події на фінансову звітність (див. параграф А14).	У деяких випадках, навіть якщо у РД АФ задокументовані виявлені ознаки недотримання законодавчих та нормативних актів, відсутні задокументовані процедури щодо аналізу подальших подій та впливу цієї інформації на фінансову звітність, та як наслідок, на аудиторську думку.

7. МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності»

№	Питання контролю	Вимоги МСА	Невідповідність
1	Заходи планування	п.7. Аудитор має визначити загальну стратегію аудиту, яка б установлювала обсяг, час і напрям аудиту, а також спрямовувала розробку плану	Робочі документи деяких АФ з планування аудиту фінансової звітності не відображають виконання вимог п. 7-8 МСА 300, оскільки не

		<p>аудиту.</p> <p>п.8. Визначаючи загальну стратегію аудиту, аудитор повинен:</p> <p>(а) виявити характеристики завдання, які визначатимуть його обсяг;</p> <p>(б) встановити звітні цілі завдання для планування часу аудиту та характеру необхідного повідомлення інформації;</p> <p>(с) розглянути чинники, які з погляду професійного судження аудитора є важливими для спрямування зусиль команди із завдання;</p> <p>(д) розглянути результати діяльності, що передує завданню, та, якщо це застосовно, чи є належними знання суб'єкта господарювання за результатами виконання інших завдань партнером із завдання;</p> <p>(е) уточнити характер, час та обсяг ресурсів, необхідних для виконання завдання (див. параграфи А8–А11).</p> <p>п.9. Аудитор має розробити план аудиту з описом:</p> <p>(а) характеру, часу та обсягу запланованих процедур оцінки ризиків, як визначено у МСА 315 (переглянутий);</p> <p>(б) характеру, часу та обсягу запланованих подальших аудиторських процедур на рівні твердження, як визначено у МСА 330;</p> <p>(с) інших запланованих аудиторських процедур, які слід виконати для дотримання вимог МСА під час виконання завдання (див. параграф А12).</p>	<p>задокументовано стратегію аудиту. Всупереч вимогам п.9 МСА 300, надані до перевірки робочі документи з планування аудиту фінансової звітності деяких САД не відображають характеру, часу та обсягу запланованих процедур оцінки ризиків, як визначено у МСА 315, характеру, часу та обсягу запланованих подальших аудиторських процедур на рівні твердження, як визначено у МСА 330 та інших запланованих аудиторських процедур, які слід виконати для дотримання вимог МСА під час виконання завдання.</p>
2	Необхідність в оновленні та зміні загальної стратегії і плану аудиту	<p>п.10. Під час виконання аудиту аудитор має оновлювати та змінювати загальну стратегію і план аудиту в разі потреби протягом періоду аудиту (див. параграф А13)</p>	<p>Під час перевірки деяких АФ коли задокументовані аудиторські докази, отримані під час виконання процедур по суті, суперечать аудиторським доказам, отриманим під час тестування</p>

			заходів контролю, аудитор не аналізував вплив цієї інформації на необхідність змінити/оновити стратегію аудиту та плану. Під час перевірок майже ніколи не відбувалось документування щодо внесення змін в план аудиту та стратегію (як правило вносився запис: «змін не потребується»), хоча деякі процедури по суті, які фактично були задокументовані у РД САД, не були передбачені у початковому плані та/або стратегії.
3	Документація	п.12. Аудитор повинен включити в аудиторську документацію: (а) загальну стратегію аудиту; (b) план аудиту; (с) будь-які значні зміни, внесені під час виконання завдання з аудиту, в загальну стратегію та план аудиту, а також причини цих змін (див. параграфи А16–А19).	У деяких випадках САД не надано до перевірки задокументовану загальну стратегію аудиту та/або план аудиту.

8.МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»

№	Питання контролю	Вимоги МСА	Невідповідність
1	Необхідне розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль	п.11. Аудитор повинен отримати розуміння такого: (а) доречні галузеві, регуляторні та інші зовнішні чинники, включаючи застосовну концептуальну основу фінансового звітування (див. параграфи А24–А29); (b) характер суб'єкта господарювання, в тому числі: (i) його діяльність; (ii) структуру його власності та корпоративного управління; (iii) види інвестицій, які суб'єкт господарювання здійснює та планує здійснити, включаючи інвестиції у	Найчастіше через використання шаблонних тестів для визначення характеру суб'єкта господарювання, в тому числі: його діяльності, структури його власності та корпоративного управління, тощо, без додавання або виключення зайвих питань у деяких РД САД, замість отримання розуміння характеру діяльності, наприклад, фінансової установи, у РД АФ задокументовані питання з відповідями «ні», через те, що всі вони мали відношення до підприємства, яке займається,

		<p>підприємства спеціального призначення; та</p> <p>(iv) структуру і спосіб фінансування суб'єкта господарювання, для того щоб мати розуміння класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації, які можна очікувати у фінансовій звітності (див. параграфи А30–А34);</p> <p>(с) вибір і застосування суб'єктом господарювання облікової політики, включаючи причини для внесення змін до неї. Аудитор повинен оцінити, чи є облікова політика суб'єкта господарювання прийнятною для його діяльності та чи відповідає вона застосовній концептуальній основі фінансового звітування й обліковим політикам, які застосовуються у відповідній галузі (див. параграф А35);</p> <p>(d) цілі та стратегії суб'єкта господарювання і пов'язані з ними бізнес ризики, які можуть призвести до ризиків суттєвого викривлення (див. параграфи А36–А42);</p> <p>(е) вимірювання та огляд фінансових результатів суб'єкта господарювання (див. параграфи А43–А48).</p>	<p>наприклад, виробництвом та/або торгівлею товарами широко вжитку.</p> <p>Як наслідок, не зрозуміло на чому ґрунтується подальша оцінка САД викривлень у фінансовій звітності (далі – ФЗ), у т.ч. на рівні тверджень керівництва, планування, тощо. Через ту саму причину (використання тільки шаблонних запитань у робочих документах), аудитор не отримує належних доказів, чи є облікова політика суб'єкта господарювання прийнятною для його діяльності та чи відповідає вона застосовній концептуальній основі фінансового звітування.</p>
--	--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

9. МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»

№	Питання контролю	Вимоги МСА	Невідповідність
1	Визначення суттєвості та суттєвості для виконання аудиторських процедур при плануванні аудиту	п.10. Визначаючи загальну стратегію аудиту , аудитор повинен визначити суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому . Якщо за конкретних обставин суб'єкта господарювання існує один або кілька окремих класів операцій, залишків	У більшості випадків наявності зауважень за результатами перевірки системи контролю якості (надалі – СКЯ), перевіркою була ідентифікована відсутність у РД АФ визначеного рівня суттєвості виконання, проте, були і інші непоодинокі випадки, коли встановлений

		<p>рахунків або розкриття інформації, для яких обґрунтовано очікується, що викривлення, нижчі від рівня суттєвості, прийнятого на рівні фінансової звітності в цілому, можуть вплинути на економічні рішення користувачів, прийнятих на основі фінансової звітності, аудитор має також визначити рівень або рівні суттєвості, що застосовуватимуться до цих конкретних класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації (див. параграфи А2–А11).</p> <p>п.11. Аудитор повинен визначити суттєвість для виконання аудиторських процедур для оцінки ризиків суттєвого викривлення та визначення змісту, часу й обсягу подальших аудиторських процедур (див. параграф А12).</p>	<p>рівень суттєвості виконання значно перевищував встановлений рівень суттєвості, прийнятий на рівні фінансової звітності в цілому.</p> <p>Окрім цього, в деяких робочих документах АФ зазначалось визначення (розрахунок) рівня суттєвості значно пізніше, ніж оцінка ризиків, розробка стратегії аудиту та планування аудиторських процедур, у тому числі подальших процедур.</p>
2	Перегляд суттєвості під час проведення аудиту	<p>п.12. Аудитор повинен переглянути суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому (та в разі доцільності рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації) у випадку, якщо при проведенні аудиту йому стає відомою інформація, яка призвела б до визначення ним іншої величини (або величин) із самого початку (див. параграф А13).</p> <p>п.13. Якщо аудитор доходить висновку, що менший рівень суттєвості для фінансової звітності в цілому (та в разі доцільності рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації), ніж той, який було визначено із самого початку, є більш</p>	<p>Деякі САД не документують перегляд суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому (та у разі доцільності) рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації та суттєвість виконання, проте, під час формулювання аудиторської думки, модифікація думки відбувається за обставинами ідентифікації викривлень у фінансовій звітності, рівень яких є значно нижчим, ніж рівень суттєвості, який задокументовано у РД та наданий до перевірки.</p>

		прийнятним, він повинен визначити, чи слід переглянути суттєвість виконання та чи не втратили свою прийнятність зміст, час і обсяги подальших аудиторських процедур.	
--	--	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

10. МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»

№	Питання контролю	Вимоги МСА	Невідповідність
1	Загальні дії аудитора у відповідь на оцінені ризики	п.5. Аудитор повинен розробити та виконати загальні дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності.	До перевірки деякими АФ, взагалі не надані робочі документи щодо розробки загальних дій у відповідь на оцінку ризиків суттєвого викривлення, окрім тестів заходів контролю, проведених тільки під час прийняття клієнта з аудиту.
2	Аудиторські процедури у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень	п.6. Аудитор повинен розробити та виконати подальші аудиторські процедури, характер, час та обсяг яких ґрунтуються на оцінці ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень і здійснюються у відповідь на таку оцінку. Процедури по суті у відповідь на оцінені значні ризики. п.21. Якщо аудитор визначив, що оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень є значним, він повинен виконати процедури по суті, які конкретно відповідають на такий ризик. Якщо підхід до значного ризику складається тільки з процедур по суті, такі процедури мають містити тести деталей (див. параграф А53).	До перевірки не надані робочі документи щодо розробки подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінку ризиків суттєвого викривлення, окрім загальних тестів заходів контролю, навіть якщо аудитор отримав докази, що заходи контролю суб'єкта аудиту не є ефективними. У більшості випадків не задокументовано визначення дати, на яку аудитор зробив тести заходів контролю та обсяг інших аудиторських процедур, який вважав за потрібне провести аудитор у відповідь на оцінений ризик суттєвого викривлення. У деяких випадках, коли ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень є значним, аудитором не задокументовані процедури по суті, так само як і тести деталей (наприклад, замість зовнішніх підтверджень щодо дебіторської заборгованості аудитор документує отримання

			відповідей у телефонному режимі від необгрунтованої вибіркою кількості дебіторів).
--	--	--	------------------------------------------------------------------------------------

11. МСА 501 «Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів»

№	Питання контролю	Вимоги МСА	Невідповідність
1	Отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо наявності та стану запасів;	<p>п.4. Якщо запаси є суттєвими для фінансової звітності, аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо наявності та стану запасів шляхом:</p> <p>(а) присутності під час інвентаризації запасів, крім випадків, якщо це не є можливим на практиці для того, щоб (див. параграфи А1–А3):</p> <p>(i) оцінити інструкції та процедури управлінського персоналу для відображення в обліку і контролю за результатами інвентаризації запасів суб'єкта господарювання (див. параграф А4);</p> <p>(ii) спостерігати за процедурами проведення підрахунку, які здійснюються управлінським персоналом (див. параграф А5);</p> <p>(iii) інспектувати запаси, та (див. параграф А6);</p> <p>(iv) виконати контрольні перерахунки (див. параграфи А7–А8);</p> <p>(б) здійснення аудиторських процедур щодо остаточних даних про запаси суб'єкта господарювання, щоб визначити, чи точно вони відображають фактичні результати інвентаризації запасів.</p>	<p>У більшості випадків, коли участь у інвентаризації не є можливою (наприклад, коли вона проведена суб'єктом раніше, ніж призначено аудитора), АФ не задокументовано процедури щодо інвентаризації на іншу дату та виконання аудиторських процедур щодо проміжних операцій, або проведення альтернативних процедур, передбачених МСА 501, для отримання належних доказів щодо стану та наявності запасів. Замість цього АФ додають інвентаризаційні відомості самого замовника з аудиту та у робочих документах АФ документують лише результати перевірки правильності документального оформлення інвентаризаційних документів, складених підприємством. У деяких АФ взагалі не розроблена програма щодо участі аудитора у спостереженні за інвентаризацією.</p> <p>Окрім цього, слід зазначити, що ще переважна більшість АФ з такими робочими документами зазначають не участь у інвентаризації однією з підстав (основ) модифікації аудиторської думки.</p>
2	Отримання прийнятних	п.9. Аудитор повинен розробити та виконати	Переважна більшість АФ під час перевірки документує

	<p>аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо повноти інформації по судових справах і претензіях, що стосуються суб'єкта господарювання;</p>	<p>аудиторські процедури для виявлення судових справ і претензій, які стосуються суб'єкта господарювання та можуть призвести до виникнення ризику суттєвого викривлення, включаючи (див. параграфи A17–A19): (а) звернення із запитами до управлінського персоналу і, де це застосовно, інших осіб суб'єкта господарювання, включаючи його штатного юриста; (б) перегляд протоколів засідань тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та листування між суб'єктом господарювання і його зовнішнім юристом; (с) огляд даних на рахунках обліку витрат на юридичні послуги (див. параграф A20).</p>	<p>тільки запити до юристів або управлінського персоналу щодо наявності судових справ і претензій, які стосуються суб'єкта господарювання та можуть призвести до виникнення ризику суттєвого викривлення. Інші процедури, передбачені МСА 501 щодо перевірки судових справ та претензій, та їх належне розкриття у фінансовій звітності не задокументовано.</p>
--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

12. МСА 505 «Зовнішні підтвердження»

№	Питання контролю	Вимоги МСА	Невідповідність
1	<p>Процедури зовнішнього підтвердження для отримання аудиторських доказів</p>	<p>п.2...Залежно від обставин аудиту аудиторські докази у вигляді зовнішніх підтверджень, які отримуються безпосередньо аудитором від сторін, що надають підтвердження, можуть бути більш надійними, ніж докази, підготовлені самим суб'єктом господарювання. Цей МСА повинен допомогти аудитору в розробці та виконанні процедур зовнішнього підтвердження для отримання відповідних і надійних аудиторських доказів.</p> <p>п.3. Інші МСА визнають важливість зовнішніх підтверджень як аудиторських доказів, наприклад:</p> <ul style="list-style-type: none"> • МСА 330 розглядає відповідальність аудитора за розробку та впровадження 	<p>Більшість зауважень щодо невідповідності МСА документування процедур, виконаних САД, було через використання незадокументованих запитів до дебіторів та кредиторів, які не є, відповідно до МСА 500, надійними аудиторськими доказами, адже були отримані від невизначених осіб відповідної компанії за телефонною розмовою. Відповідно до МСА 500 докази є більш надійними, якщо їх отримано з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання, та, якщо вони існують у документарному вигляді (у паперовому вигляді, в електронній чи іншій формі).</p>

		загальних дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності, а також розробку й впровадження подальших аудиторських процедур, характер, час і обсяг яких ґрунтуються та відповідають оціненим ризикам суттєвого викривлення на рівні твердження. МСА 330 також вимагає від аудитора незалежно від оцінених ризиків суттєвого викривлення розробки та виконання процедур по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку рахунку і розкриття. Аудитор також повинен розглянути, чи мають процедури зовнішнього підтвердження виконуватись як аудиторські процедури по суті.	Окрім цього, деякі САД взагалі не використовували зовнішні підтвердження, незважаючи на суттєві залишки по рахунках «Розрахунки з дебіторами та кредиторами», «Аванси надані» та «Аванси отримані», «Рахунки в банках» тощо, або використовували, тільки надані самим суб'єктом аудиту акти звірок із контрагентами на кінець звітного року.
2	Процедури зовнішнього підтвердження	п.7. При використанні процедур зовнішнього підтвердження аудитор повинен встановити контроль над запитами про зовнішнє підтвердження, включаючи: (а) визначення інформації для підтвердження або запиту (див. параграф А1); (б) вибір належної сторони, що надає підтвердження (див. параграф А2); (с) формулювання запитів про підтвердження, включаючи визначення належного одержувача запитів і наявність інформації для надсилання відповідей безпосередньо аудиторю, та (див. параграфи А3–А6); (d) надсилання запитів, включаючи подальші запити, якщо це застосовно, стороні, що надає підтвердження (див. параграф А7)	У робочих документах більшості САД, наданих для перевірки, не задокументовано процедури відбору на направлення запитів до контрагентів, щодо яких необхідне отримання зовнішнього підтвердження для досягнення мети аудиту, а там де відібрано, незважаючи на неотримання відповідей, не задокументовано виконання альтернативних процедур. Дуже часто аудитори не документували, який був надіслано запит (чи він є позитивним або негативний), за якими ознаками, який обсяг контрагентів було відібрано та який розмір вибірки (див. також зауваження щодо виконання вимог МСА 530).
3	Результати процедур зовнішнього підтвердження	п.12. Для кожного випадку відсутності відповіді аудитор повинен виконати альтернативні аудиторські процедури для отримання доречних та надійних аудиторських доказів (див.	Одне з найпоширеніших зауважень стосувалось саме дій аудитора у відповідь на неотримання відповідей, або не всіх відповідей на зовнішні підтвердження. Аудитори,

		<p>параграфи A18–A19). Коли відповідь на запит про позитивне підтвердження необхідна для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі. Якщо аудитор визначив, що відповідь на запит про позитивне підтвердження є необхідною для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі, альтернативні аудиторські процедури не нададуть аудиторських доказів, які потрібні аудитору. Якщо аудитор не отримує таке підтвердження, аудитор повинен визначити вплив цього на аудит і думку аудитора відповідно до МСА 705 (див. параграф A20) п.16. Аудитор повинен оцінити, чи надають результати процедур зовнішнього підтвердження доречні та надійні аудиторські докази або чи потрібні подальші аудиторські докази (див. параграфи A24–A25).</p>	<p>замість виконання вимог п.12-16 МСА 505, або ігнорують ці факти, або надають модифіковану аудиторську думку, в якій зазначають основу для модифікації «через неотримання відповіді на зовнішні підтвердження», що є порушення як цього МСА, так і вимог МСА 705.</p>
--	--	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

13. МСА 510 «Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду»

№	Питання контролю	Вимоги МСА	Невідповідність
1	Залишки на початок періоду	<p>п.6. Аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі стосовно того, чи існують викривлення залишків на початок періоду, які суттєво впливають на фінансову звітність за поточний період, через (див. параграфи A1–A2): (а) визначення, чи правильно перенесені залишки на кінець попереднього періоду на початок поточного періоду або, якщо це доречно, перераховані; (б) визначення, чи відображають залишки на початок періоду застосування</p>	<p>Під час перевірки вхідних залишків деякі САД не документували причини модифікації аудиторської думки за наслідками аудиту за попередній рік. Робочі документи попереднього аудитора для ознайомлення не надавалися (докази отримання та ознайомлення не задокументовано), аудитором вплив питання, яке призвело до модифікації, під час оцінки ризиків суттєвого викривлення у фінансовій звітності поточного періоду відповідно до вимог МСА 315, не оцінено. Взагалі у більшості САД оцінка вхідних сальдо рахунків</p>

		<p>прийнятних облікових політик; та</p> <p>(с) виконання однієї або більше з таких процедур (див. параграфи А3–А7):</p> <p>(і) якщо фінансова звітність за попередній рік підлягала аудиту, ознайомитися з робочими документами попереднього аудитора для отримання доказів щодо залишків на початок періоду;</p> <p>(іі) оцінити, чи надають аудиторські процедури, виконані в поточному періоді, докази щодо залишків на початок періоду; або</p> <p>(ііі) виконати спеціальні аудиторські процедури для отримання доказів щодо залишків на початок періоду.</p>	<p>у більшості випадків закінчується співставленням аудиторами вихідного сальдо у балансі за попередній рік із вхідним у поточному році, що не є достатнім, відповідно до вимог цього МСА.</p>
2	<p>Послідовність облікових політик</p> <p>Відповідна інформація в звіті попереднього аудитора</p>	<p>п.8. Аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі того, чи послідовно застосовувалися облікові політики, що відображають залишки на початок періоду, у фінансовій звітності за поточний період та чи було у належний спосіб відображено в обліку і адекватно подано й розкрито зміни в облікових політиках відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.</p> <p>п.9. Якщо попередній аудитор провів аудит фінансової звітності за попередній період і мала місце модифікація думки, аудитор повинен оцінити вплив питання, яке призвело до модифікації, під час оцінки ризиків суттєвого викривлення у фінансовій звітності за поточний період відповідно до МСА 315 (переглянутого)</p>	<p>Зауваження по цьому пункту стосувались тих САД, які задокументували, що суб'єкт аудиту змінив облікову політику, не проаналізували вплив цих змін на вхідні залишки і, як наслідок, - на аудиторську думку за результатами аудиту фінансової звітності за звітний рік.</p>
3	<p>Аудиторські висновки та звітування</p>	<p>п.10. Якщо аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо</p>	<p>Більшість зауважень по цьому пункту стосувалось того, що аудитором не враховані суттєві зміни у вхідних сальдо</p>

		<p>залишків на початок періоду, аудитор повинен висловити думку із застереженням або відмовитися від висловлення думки щодо фінансової звітності, що є доречним, відповідно до МСА 705.</p> <p>п. 11. Якщо аудитор доходить висновку, що залишки на початок періоду містять викривлення, яке суттєво впливає на фінансову звітність за поточний період, а вплив цього викривлення не було у належний спосіб відображено в обліку, або неадекватно подано чи розкрито, аудитор повинен висловити думку із застереженнями або негативну думку, що є доречним, відповідно до МСА 705.</p>	<p>рахунків та не задокументовано перевірку залишків на початок періоду, коли він призначений вперше, проте, надано немодифіковану думку, або під час модифікації цей факт не було прийнято до уваги.</p>
--	--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

14. МСА 530 «Аудиторська вибірка»

№	Питання контролю	Вимоги МСА	Невідповідність
1	Організація вибірки, обсяг і відбір елементів вибірки	<p>п.6. Розробляючи аудиторську вибірку, аудитор повинен враховувати мету аудиторської процедури та характеристики генеральної сукупності, з якої буде здійснюватися вибірка</p> <p>п.7. Аудитор повинен визначити розмір вибірки, достатній для зменшення ризику вибірки до прийнятно низького рівня.</p> <p>п.8. Аудитор повинен відібрати статті для вибірки у такий спосіб, щоб кожен елемент вибірки мав шанс бути відібраним.</p>	<p>За наслідками перевірок було встановлено, що переважна більшість перевірених САД, у яких є зауваження по невиконанню вимог МСА 530, використовують нестатистичну вибірку, яка не задокументована відповідно до вимог МСА 530 щодо кожної суттєвої статті, визначеної при плануванні. Окрім цього, навіть якщо в робочих документах зазначено, що використано статистичний метод, доказів застосування такої вибірки відповідно до МСА 530 в повному обсязі до перевірки не надавалось.</p> <p>Зокрема, було ідентифіковано, що САД не зазначають у РД:</p> <ul style="list-style-type: none"> - процедури та характеристики генеральної сукупності, з якої буде здійснюватися вибірка; - обсяг вибірки, який визначено САД через використання

			<p>статистичної формули або професійного судження;</p> <ul style="list-style-type: none"> - метод вибірки та елемент вибірки; - докази того, що вибірка є репрезентативною.
2	Оцінювання результатів аудиторської вибірки	<p>п.15. Аудитор повинен оцінити: (а) результати вибірки; та (б) чи надало використання аудиторської вибірки достатні підстави для висновків щодо генеральної сукупності, яка пройшла тестування.</p>	<p>У переважній більшості РД деяких САД відсутні докази того, яким чином результати вибірки вплинули на всю генеральну сукупність, оскільки відсутні у висновках РД згадки про це.</p> <p>САД за результатами тестів деталей не задокументовано аналіз, чи є прогнозоване викривлення разом з аномальним викривленням, якщо таке наявне, кращою попередньою оцінкою викривлення в генеральній сукупності. Адже, якщо прогнозоване викривлення перевищує очікуване аудитором викривлення, що використовувалося при визначенні обсягу вибірки, аудитор може дійти висновку про існування неприйняттого ризику вибірки, оскільки дійсне викривлення в генеральній сукупності може перевищити допустиме. Окрім цього, у РД АФ не систематизовано врахування результатів інших аудиторських процедур, які б допомогли аудитору оцінити ризик перевищення допустимого викривлення над дійсним викривленням у генеральній сукупності задля того, щоб цей ризик можна було зменшити через отримання додаткових аудиторських доказів.</p> <p>Як правило, за наданими до перевірки документами, можна було дійти до висновку, що аудиторська вибірка не надає достатніх підстав для висновків щодо генеральної сукупності, яка тестувалася, а це означає що за такими результатами</p>

			аудитор, як мінімум, мав би модифікувати характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур для якнайкращого отримання потрібної впевненості.
--	--	--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Слід наголосити, що зауваження, ідентифіковані внаслідок порушення вимог МСА 530, мали більшість з перевірених САД, тому практичне застосування вимог цього стандарту потребує більшої уваги з боку САД і надалі.

15. МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації»

№	Питання контролю	Вимоги МСА	Невідповідність
1	Дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення	п.12. На основі оцінених ризиків суттєвого викривлення аудитор повинен визначити: (а) чи належно застосував управлінський персонал вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування , що стосуються облікової оцінки; (б) чи були прийнятними та чи застосовувалися послідовно методи здійснення облікових оцінок, а також чи є прийнятними за конкретних обставин зміни , якщо вони були, в облікових оцінках або у методі їх здійснення порівняно з попереднім періодом.	Більшість перевірених САД, у яких ідентифіковані невідповідності за МСА 540, окрім виконання тестів того, як управлінський персонал здійснював облікову оцінку на базі облікової політики, а також отримання запевнення в кінці аудиту, що всі припущення, використані ними під час здійснення облікових оцінок, включаючи оцінки за справедливою вартістю є обґрунтованими, інших, передбачених МСА 540 процедур, не задокументовано, проте, фінансова звітність цих замовників потребувала здійснення багатьох припущень, використаних управлінським персоналом під час здійснення облікових оцінок, включаючи оцінки за справедливою вартістю. Водночас САД не здійснено документування наступних процедур: <ul style="list-style-type: none"> - визначення того, чи належно застосував управлінський персонал вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування; - перевірку можливої упередженості управлінського персоналу щодо облікових

			<p>оцінок;</p> <ul style="list-style-type: none"> - огляд аудитором подібних облікових оцінок, здійснених у фінансовій звітності попереднього періоду; - тестування того, наскільки точними, повними та доречними є дані, на яких ґрунтується облікова оцінка, та чи була належно визначена облікова оцінка з використанням цих даних і припущень управлінського персоналу; - розгляд джерел, доречності та достовірності зовнішніх даних або інформації, в тому числі тих, що отримані від зовнішніх експертів, залучених управлінським персоналом для допомоги у здійсненні облікової оцінки; - перерахунок облікової оцінки та огляд інформації про неї для визначення внутрішньої послідовності; - розгляд процесів огляду та затвердження управлінським персоналом облікових оцінок.
2	Розкриття інформації, пов'язаної з обліковими оцінками	<p>п.19. Аудитор повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази про те, що розкриття у фінансовій звітності інформації, пов'язаної з обліковими оцінками, відповідає вимогам застосовної концептуальної основи фінансового звітування.</p> <p>п.20. Щодо облікових оцінок, які призводять до значних ризиків, аудитор повинен оцінити достатність розкриття інформації про невизначеність попереднього оцінювання у фінансовій звітності у контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування.</p>	<p>У більшості випадків, коли перевіркою системи контролю якості (надалі – СКЯ) ідентифіковані невідповідності у РД АФ, зазначено, що аудитором видано звіт із немодифікованою думкою, або навіть з модифікованою, проте, не враховано, що фінансова звітність суб'єкта аудиту не включає достатнє розкриття інформації щодо облікових оцінок, у тому числі за справедливою вартістю відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування (МСФЗ або П(С)БО).</p>

16. МСА 550 «Пов'язані сторони»

№	Питання контролю	Вимоги МСА	Невідповідність
1	Розуміння відносин та операцій суб'єкта господарювання з пов'язаними сторонами	<p>П.9. Цілями аудитора є: (а) отримати достатнє розуміння відносин і операцій з пов'язаними сторонами незалежно від того, чи встановлені застосовною концептуальною основою фінансового звітування вимоги до пов'язаних сторін для того, щоб: (і) визнати чинники ризику шахрайства, якщо такі є, внаслідок відносин і операцій з пов'язаними сторонами, що є доречними для виявлення й оцінювання ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства; та (іі) дійти висновку на основі отриманих аудиторських доказів, чи є фінансова звітність, враховуючи вплив на неї таких відносин і операцій, такою, що:</p> <p>а. забезпечує достовірне подання (для концептуальних основ достовірного подання); або</p> <p>б. не вводить в оману (для концептуальних основ дотримання вимог); та (б) отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі належного виявлення, відображення в бухгалтерському обліку та розкриття інформації щодо відносин і операцій з пов'язаними сторонами у фінансовій звітності відповідно до цієї концептуальної основи, якщо вона встановлює вимоги до пов'язаних сторін.</p>	<p>Серед більшості зауважень за результатами перевірки по МСА 550 наявні ідентифіковані невідповідності задокументованих процедур, які не відповідають цілям аудитора, відповідно до цього МСА, а саме:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Аудитори, за наслідками отриманої відповіді від управлінського персоналу, на запит стосовно відносин і операцій з пов'язаними сторонами, не документують інших процедур, передбачених МСА, задля отримання належних доказів по цьому питанню. - Окрім цього, під час перевірки належного розкриття переліку та операцій із пов'язаними сторонами, перевірки ідентифіковані факти того, що аудитори не документують вплив на аудиторську думку факту невідповідності вимогам концептуальної основи звітування (МСФЗ, П(С)БО) щодо належного розкриття звітності суб'єкта аудиту. Водночас обсяг нерозкритої інформації є доволі суттєвим, проте, думка аудитора за цими обставинами не модифікується.
2	Звертання особливої уваги на інформацію про пов'язані сторони при	п.15. Під час аудиту, інспектуючи записи і документи, аудитор повинен бути особливо уважним до домовленостей або іншої	За результатами перевірок також встановлено, що робочі документи АФ не містять повного переліку пов'язаних сторін та не розкривають

	огляді записів або документів	інформації, що можуть вказувати на існування відносин і операцій з пов'язаними сторонами, які управлінський персонал раніше не виявив або не розкрив інформацію аудитору. Зокрема, аудитор повинен інспектувати такі документи на ознаки існування відносин і операцій з пов'язаними сторонами, які управлінський персонал раніше не виявив або не розкрив інформацію аудитору: (а) банківські підтвердження чи підтвердження від зовнішніх юристів, отримані в межах аудиторських процедур; (б) протоколи зборів акціонерів і засідань тих, кого наділено найвищими повноваженнями; та (с) інші записи або документи, які аудитор вважає за потрібне за обставин суб'єкта господарювання.	характеру та змісту операцій з ними. Окрім цього, в РД деяких АФ не задокументовано виконання процедур щодо перевірки документів на ознаки існування відносин і операцій з пов'язаними сторонами, які управлінський персонал раніше не ідентифікував або не розкривав аудитору. Також не задокументовано виконання процедур перевірки документів суб'єктів аудиту щодо: - санкціонування і схвалення значних операцій та домовленостей з пов'язаними сторонами; - санкціонування й схвалення значних операцій та домовленостей, що виходять за межі нормальної діяльності.
3	Комунікація серед групи з аудиту під час аудиту операцій із пов'язаними особами	п.17. Аудитор повинен обмінюватися відповідною інформацією про пов'язані сторони суб'єкта господарювання з іншими членами команди із завдання.	Деякі САД, під час перевірки операцій із пов'язаними особами, не документують факти обміну доречною інформацією про пов'язані сторони між членами команди із завдання. Слід пам'ятати, що нехтування цими вимогами може призвести до того, що інший член команди, перевіряючи інші суттєві операції та статті, може не взяти до уваги, що ідентифікована пов'язана особа може брати участь у значній операції, що виходить за межі звичайного перебігу господарської діяльності суб'єкта господарювання, зокрема операції, в яких беруть фінансову участь управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими

			повноваженнями.
--	--	--	-----------------

17. МСА 560 «Події після звітного періоду»

№	Питання контролю	Вимоги МСА	Невідповідність
1	Події, що відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою звіту аудитора	<p>п.6. Аудитор повинен виконувати аудиторські процедури, призначені для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі того, що всі події, які відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою звіту аудитора і вимагають коригування або розкриттів у фінансовій звітності, були виявлені...</p> <p>п.7. Аудитор повинен виконувати процедури, яких вимагає параграф 6, так, щоб вони охоплювали період з дати фінансової звітності до дати звіту аудитора або якнайближче до цієї дати. Аудитор повинен брати до уваги оцінювання ризиків аудитором під час визначення характеру і обсягу аудиторських процедур, що повинні включати таке:</p> <p>(а) отримання розуміння будь-яких процедур, установлених управлінським персоналом з метою забезпечення виявлення всіх подальших подій;</p> <p>(б) здійснення запитів до управлінського персоналу і, де це доречно, до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, чи відбулися будь які подальші події, що могли б вплинути на фінансову звітність; (с) ознайомлення з протоколами засідань, якщо вони є, за участю власників, управлінського персоналу чи</p>	У наданих до перевірки РД більшості САД, у яких ідентифіковано порушення вимог МСА 560, окрім запитів до управлінською персоналу на які або не отримано відповідей, або отримані доволі формальні відповіді, із зазначенням одного речення що: «подальші події – відсутні», не задокументовано виконання інших аудиторських процедур, передбачених МСА 560. Наприклад, процедур здійснення ознайомлення з протоколами засідань, що проводилися після дати фінансової звітності, ознайомлення з останньою подальшою проміжною фінансовою звітністю суб'єкта господарювання або іншими відповідними документами.

		тих, кого наділено найвищими повноваженнями, суб'єкта господарювання, що проводилися після звітної дати (на яку складена фінансова звітність), та зробити запити щодо питань, які обговорювалися на тих засіданнях, протоколи яких недоступні (d) ознайомлення з останньою подальшою проміжною фінансовою звітністю суб'єкта господарювання, якщо вона є.	
2	Письмові запевнення	п.9. Аудитор повинен звернутися до управлінського персоналу і, де це доречно, до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про надання ними письмових запевнень відповідно до МСА 580, що всі події, які відбуваються після дати фінансової звітності і щодо яких застосовна концептуальна основа фінансового звітування вимагає коригування або розкриттів інформації, були скориговані або розкриті.	У РД деяких САД взагалі відсутні запити до управлінського персоналу та відповіді щодо запевнень, відповідно до п. 9 МСА 560.

18. МСА 570 (переглянутий) «Безперервність діяльності»

№	Питання контролю	Вимоги МСА	Невідповідність
1	Процедури оцінки ризику та відповідні дії	п.10. Виконуючи процедури оцінки ризиків, як вимагає МСА 315 (переглянутий), аудитор повинен розглянути, чи існують події або умови, що можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. При цьому аудитор повинен визначити, чи управлінський персонал вже виконав попередню оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. п.12. Аудитор повинен	Не задокументовано процедури проведення аналізу існування можливих подій або умов, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність, а там, де задокументовані тільки висновки, РД не містять посилання на документи, що підлягали аналізу. У випадку не визначення періоду за який управлінський персонал оцінив безперервну діяльність, АФ не здійснено запиту щодо безперервності діяльності задля ідентифікації цього

		здійснити оцінювання оцінки управлінського персоналу здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.	періоду.
2	Використання припущення про безперервність діяльності неприйнятне	п.21. Якщо фінансова звітність була складена на основі припущення про безперервність діяльності, але, за судженням аудитора, використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності у фінансовій звітності не є прийнятним, аудитор повинен висловити негативну думку.	Більшість зауважень по цьому пункту отримали ті САД, які, навіть отримавши докази суттєвих загроз безперервності діяльності та відсутності розкриття цієї інформації у фінансовій звітності, надавали невідповідну модифікацію думки або взагалі зазначали цей факт тільки в пояснювальному параграфі звіту з немодифікованою думкою.

19. МСА 580 «Письмові запевнення»

№	Питання контролю	Вимоги МСА	Невідповідність
1	Форма письмових запевнень	п.11. Аудитор повинен звернутися до управлінського персоналу надати письмове запевнення стосовно того, що: (а) він надав аудитору всю доречну інформацію і доступ до неї, як узгоджено в умовах завдання з аудиту ³ ; та (б) усі операції були зареєстровані та відображені у фінансовій звітності. п.15. Письмові запевнення повинні бути у формі листа-запевнення, адресованого аудитору.	Більшість зауважень по цьому пункту отримали ті САД, які взагалі не звертались з запитом за письмовими запевненнями до управлінського персоналу, або не надали їх до перевірки. Окрім цього, не надали до перевірки самі письмові запевнення або зміст як запитів САД, так і письмових запевнень самих підприємств, не відповідали вимогам МСА 580.
2	Дата письмових запевнень і період (періоди), які вони охоплюють	п.14. Дата письмових запевнень має бути якомога ближчою до дати звіту аудитора щодо фінансової звітності, а не після неї. Письмові запевнення повинні поширюватися на всю фінансову звітність та період (періоди), зазначені в звіті аудитора.	Деякі САД не документували дату надсилання та отримання запевнень. Окрім цього, у деяких САД зазначені РД містили дати, які були значно раніше, ніж дата аудиторського звіту, або навіть, після дати аудиторського звіту.

20. МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту»

№	Питання контролю	Вимоги МСА	Невідповідність
1	Акумуляування виявлених викривлень	<p>п.3. Цілями аудитора є оцінка: (а) впливу на аудит виявлених викривлень; (б) впливу невиправлених викривлень, якщо такі є, на фінансову звітність.</p> <p>п.5. Аудитор повинен акумулювати викривлення, виявлені під час аудиту, крім тих, що є вочевидь незначними.</p>	<p>Як правило, більшість САД за результатами перевірки СКЯ не документували ані під час планування, ані під час вивчення результатів аудиту, відбір суми, нижчу від якої викривлення можна вважати вочевидь незначними, та які можна не акумулювати.</p> <p>Деякі САД не враховували, що термін «вочевидь незначні» – це не синонім терміну «несуттєві».</p> <p>Якщо існує хоч якась невпевненість, чи є окрема сума або кілька сум вочевидь незначними, вони розглядаються як такі, що не є вочевидь незначними. Отже, через це не було зрозуміло, чому якісь викривлення, ідентифіковані під час аудиту, не вивчалися наприкінці аудиту.</p> <p>У деяких РД САД взагалі зазначалась дата аналізу та акумулювання викривлень або на початку аудиту, або значно пізніше надання звіту. Часто взагалі до перевірки не надавалися робочі документи, де САД накопичував викривлення, ідентифіковані під час аудиту.</p>
2	Розгляд виявлених викривлень протягом аудиту	<p>п.6. Аудитор повинен визначити необхідність перегляду загальної стратегії аудиту та плану аудиту, якщо: (а) характер виявлених викривлень і обставини їхнього виникнення вказують на можливість існування інших викривлень, які разом із викривленнями, акумульованими під час аудиту, можуть виявитись</p>	<p>Саме через найчастіші невідповідності РД вимогам МСА 450 щодо акумулювання ідентифікованих викривлень, САД не документували необхідні зміни як до стратегії, так і до рівня суттєвості, тому що в деяких випадках виявлені викривлення перевищували рівень суттєвості в декілька разів. Адже якщо в цілому викривлення, акумульовані під</p>

		<p>суттєвими; (b) усі викривлення в сукупності, акумульовані під час аудиту, наближуються до рівня суттєвості, визначеного відповідно до МСА 320</p> <p>п.7. Якщо на вимогу аудитора управлінський персонал перевіряв клас операцій, залишків рахунків або розкриття та виправив виявлені викривлення, аудитор повинен виконати додаткові аудиторські процедури для визначення, чи не залишилося цих викривлень</p>	<p>час аудиту, наближаються до рівня суттєвості, визначеного відповідно до МСА 320, існує ризик більший, ніж допустимо прийнятний низький, що можливі непомічені викривлення, якщо їх взяти в цілому з акумульованими під час аудиту викривленнями, можуть перевищити прийнятий рівень суттєвості. Непомічені викривлення можуть існувати внаслідок присутності ризику, пов'язаного з вибіркою, та ризику, не пов'язаного з вибіркою.</p>
3	<p>Повідомлення інформації про викривлення та їх виправлення та оцінювання впливу не виправлених викривлень</p>	<p>п.10. МСА Аудитор повинен визначити, чи є не виправлені викривлення суттєвими самі по собі або взяті сукупно. Визначаючи це, аудитор повинен розглянути:</p> <p>(a) розмір і характер викривлень як стосовно конкретних класів операцій, залишків рахунків або розкриття, так і фінансової звітності в цілому, а також особливі обставини їх виникнення;</p> <p>(b) вплив не виправлених викривлень попередніх періодів як стосовно конкретних класів операцій, залишків рахунків або розкриття інформації, так і на фінансову звітність у цілому.</p> <p>п.11. МСА 450 аудитор повинен визначити, чи є не виправлені викривлення суттєвими самі по собі або взяті сукупно. Визначаючи це, аудитор повинен розглянути:</p> <p>а) розмір і характер викривлень як стосовно конкретних класів операцій, залишків на рахунках або розкриття, так і фінансової звітності в цілому, а також особливі обставини їх виникнення;</p> <p>б) вплив не виправлених викривлень попередніх</p>	<p>Більшість зауважень по цьому пункту МСА 450 стосувалась тих САД, які зазначали в повідомленні про виявлені помилки, суттєві викривлення та зауваження не підкріплені аудиторськими процедурами або висновками в інших РД, або зазначенням викривлень, які в інших РД визнані незначними або не суттєвими. Окрім цього, в деяких випадках САД, при наданні немодифікованої думки, не врахували ні під час інформування управлінського персоналу, ні під час надання висновку, вплив викривлень попередніх періодів, за наслідками яких думка аудитора була модифікована.</p>

		<p>періодів як стосовно конкретних класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації, так і на фінансову звітність у цілому п.12. Аудитор повинен повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо це йому не заборонено законодавчими або нормативними актами, про невикористані викривлення та їх можливий вплив окремо або в сукупності на висновок у звіті незалежного аудитора. В повідомленні аудитора має зазначатися кожне окреме суттєве невикористане викривлення. Аудитор повинен звернутися із запитом про виправлення невикористаних викривлень</p> <p>п.13. Аудитор повинен також повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, як про вплив невикористаних викривлень попередніх періодів на конкретні класи операцій, залишки рахунків або розкриття інформації, так і на фінансову звітність у цілому.</p>	
--	--	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

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

№	Питання контролю	Вимоги МСА	Невідповідність
1	Питання, інформацію про які слід повідомляти та Значущі результати аудиту	п.9. Цілі аудитора такі...; (с) своєчасно надати тим, кого наділено найвищими повноваженнями, спостереження, зроблені під час аудиту, які є значущими та безпосередньо пов'язані з їх відповідальністю за нагляд за процесом фінансового звітування; (d) сприяти ефективному двосторонньому повідомленню інформації між	Більшість зауважень стосовно невідповідності РД САД цьому МСА були ідентифіковані через відсутність будь-яких доказів щодо повідомлення тих, кого наділено найвищими повноваженнями стосовно суттєвих спостережень, невідповідностей тощо, ідентифікованих під час аудиту, у випадках, коли були ідентифіковані суттєві

		<p>аудитором та тими, кого наділено найвищими повноваженнями.</p> <p>п.16. Аудитор повинен повідомляти таку інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями: (а) свою точку зору щодо значущих якісних аспектів підходів до облікових практик суб'єкта господарювання, включаючи облікові політики, облікові оцінки та розкриття інформації у фінансовій звітності. Там, де це застосовно, аудитор повинен пояснити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, чому він вважає, що значущий підхід до облікових практик, який є прийнятним відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, не є найбільш прийнятним для конкретних обставин суб'єкта господарювання; (b) про значні труднощі, якщо вони мали місце, які виникли під час аудиту; (c) за винятком випадків, коли всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання: (i) значущі питання, що виникли під час аудиту та обговорювалися з управлінським персоналом або повідомлялись управлінському персоналу; (ii) про письмові запевнення, щодо яких аудитор здійснив запит; (d) обставини, які впливають на форму та зміст звіту аудитора, за наявності; (e) будь-які інші значущі питання, що виникли під час аудиту та за професійним судженням аудитора стосуються нагляду за процесом фінансового звітування</p>	<p>невідповідності як у фінансовій звітності, так і у внутрішньому контролі. Окрім цього, в деяких випадках аудитором не повідомлено про обставини, за яких від аудитора це вимагається МСА або він може вважати за потрібне включити додаткову інформацію в звіт аудитора відповідно до МСА, і за яких вимагається повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, включаючи ситуації, якщо:</p> <ul style="list-style-type: none"> - аудитор очікує модифікувати думку в звіті аудитора; - ідентифікована суттєва невизначеність, пов'язана з безперервністю діяльності; - наявна інформація про ключові питання аудиту відповідно до МСА 701.
--	--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

22. МСА 500 «Аудиторські докази»

№	Питання контролю	Вимоги МСА	Невідповідність
1	Прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі та джерела аудиторських доказів	п.6. Аудитор повинен розробити та виконати процедури аудиту, що за певних обставин відповідають меті отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі (див. параграфи А1–А25).	Більшість зауважень щодо невідповідності СКЯ САД цьому МСА були через отримання аудиторських доказів виключно через додавання до РД САД копії первинних документів клієнта, ОСВ та виконання тільки аналітичних процедур, тоді як наявні суттєві залишки запасів, дебіторської та кредиторської заборгованості, фінансових інвестицій, які потребують інших джерел інформації для аудиторських доказів. Окрім цього, більший рівень впевненості можна, як правило, отримати із узгоджених аудиторських доказів, які отримано з різних джерел або які мають різний характер, а не з окремо розглянутих частин аудиторських доказів. Адже використовуючи інформацію, надану суб'єктом господарювання, аудитор повинен оцінити, чи ця інформація достатньо достовірна для досягнення мети аудиту, включаючи залежно від обставин: <ul style="list-style-type: none"> - отримання аудиторських доказів щодо точності та повноти інформації; - оцінку достатньої точності та детальності інформації для досягнення мети аудитора.
2	Інформація, яку можна використовувати як аудиторські докази	п.7. У процесі розробки і виконання аудиторських процедур аудитор повинен брати до уваги доречність та надійність інформації, що використовуватиметься як аудиторські докази.	Деякі САД, для перевірки надавали документи, які були оформлені за наслідками проведення аудиторських процедур, які не відповідають меті процедури. Наприклад, якщо метою аудиторської процедури є тестування наявності завищення вартості або оцінки дебіторської заборгованості, тестування

			зареєстрованої дебіторської заборгованості може бути доречною аудиторською процедурою. З іншого боку, під час тестування наявності заниження вартості або оцінки дебіторської заборгованості, тестування зареєстрованої дебіторської заборгованості не буде доречним, у цьому разі доречним буде тестування такої інформації як подальші сплати, несплачені рахунки-фактури, дані дебіторів і видаткові документи, що не збігаються. Аналогічно отримання аудиторських доказів стосовно певного твердження, наприклад, існування запасів, не може замінити отримання аудиторських доказів стосовно іншого твердження, наприклад оцінки цих запасів.
3	Використанням роботи експерта управлінського персоналу	п.8. Якщо інформацію, що використовуватиметься як аудиторські докази, було підготовлено з використанням роботи експерта управлінського персоналу, аудитор повинен, якщо це потрібно, з огляду на значущість роботи експерта для досягнення мети аудитора: (а) оцінити компетентність, можливості та об'єктивність цього експерта; (б) отримати розуміння роботи цього експерта; (с) оцінити відповідність використання роботи цього експерта як аудиторські докази для відповідного твердження.	Найчастіше САД документуючи аудит облікових оцінок, покладалися на облікові оцінки експертів клієнта з аудиту, проте, жодних процедур, передбачених п.8 МСА 500, у РД АФ не задокументовано.

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

№	Питання контролю	Вимоги МСА	Невідповідність
1	Форма думки	п.16. Аудитор висловлює	Всупереч вимогам п.16-17

		<p>немодифіковану думку, якщо він доходить висновку, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.</p> <p>п.17. Якщо аудитор: (а) доходить висновку, що виходячи з отриманих аудиторських доказів фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення; або (б) не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для того, щоб зробити висновок, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень, то аудитор повинен модифікувати думку в звіті аудитора відповідно до МСА 705.</p>	<p>МСА 700, більшість САД, у яких зазначені зауваження за цим МСА, не враховували під час надання немодифікованої думки таких обставин як:</p> <ul style="list-style-type: none"> - неналежне розкриття в примітках стислого викладу суттєвих облікових політик та інших пояснень до фінансової звітності відповідно до вимог застосованої концептуальної основи звітування; - відсутність всієї порівняльної інформації у фінансовій звітності стосовно попереднього періоду. - вплив на аудиторську думку суттєвої невизначеності щодо безперервної діяльності, яку не розкрито у фінансовій звітності підприємства.
2	Звіт аудитора: структура та зміст	<p>Звіт аудитора для аудитів, проведених відповідно до Міжнародних стандартів аудиту повинен надаватися у письмовому вигляді відповідно до вимог, зазначених у п. 20-49 МСА 700.</p>	<p>Більшість зауважень стосовно невідповідності структури та змісту аудиторського звіту САД вимогам цього МСА стосувалось тих САД, які використовували невідповідну форму аудиторського звіту, де не відповідали змісту наступні розділи звіту:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Назва (невідповідна або відсутня взагалі); - Адресат (відсутній або невідповідний); - Думка аудитора (зміст розділу не відповідає вимогам п. 24 МСА 700); - Безперервність діяльності (недоречно застосовується цей розділ відповідно до п. 25 МСА 700); - Ключові питання аудиту (розділ помилково зазначається тими САД, які взагалі не ідентифікували цих питань у РД, наданих до перевірки та застосування якого не

			<p>передбачено МСА 701).</p> <p>- Не виділяються, у разі використання вимог інших законодавчих та нормативних актів, окремо розділи під заголовками: «Звіт щодо аудиту фінансової звітності» та «Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів» (див. п. 45 МСА 700)</p>
--	--	--	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

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

№	Питання контролю	Вимоги МСА	Невідповідність
1	Сфера застосування цього МСА	<p>п.5. Цей МСА застосовується до завдань з аудиту повних комплектів фінансової звітності загального призначення суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, та обставин, за яких аудитор приймає рішення щодо повідомлення інформації з ключових питань аудиту в своєму звіті. Цей МСА застосовується також у тих випадках, якщо від аудитора законодавчим чи нормативним актом вимагається повідомлення в своєму звіті інформації з ключових питань аудиту.</p>	<p>У деяких випадках, особливо під час перевірки САД за його власною ініціативою щодо виконання трьох ініціативних аудитів, до перевірки надавались аудиторські звіти, у яких був включений розділ «Ключові питання з аудиту», проте, без зазначення самих питань, окрім цього, жодного рішення аудитора щодо повідомлення інформації з ключових питань в робочих документах, наданих до перевірки, не було задокументовано.</p>
2	Визначення ключових питань аудиту	<p>п.7. Цілями аудитора є визначення ключових питань аудиту і після формування своєї думки щодо фінансової звітності повідомлення інформації з цих питань через їх опис у своєму звіті.</p> <p>п.9. Аудитор повинен визначити з числа питань, інформація щодо яких повідомлялась тим, кого наділено найвищими</p>	<p>Під час перевірки було ідентифіковано, що в більшості випадків САД зазначали або що «немає ключових питань аудиту», або питання, які й так розкриті у примітках до фінансової звітності підприємства, та під час перевірки не викликали у аудиторів суттєвої уваги. Тоді як за своєю сутністю, ключові питання аудиту мають</p>

		повноваженнями, ті питання, які вимагали від нього значної уваги під час виконання аудиту.	бути корисними для потенційних користувачів, саме тому що не дублюють інформацію , яка міститься у річному звіті та фінансовій звітності, та дають запевнення, що незалежний аудитор, маючи доступ до систем обліку та документів, провів необхідні процедури, обговорив як з управлінським персоналом, так і з аудиторським комітетом, який є представником акціонерів, суттєві питання, провів додаткові аудиторські процедури та виклав ці питання у звіті аудитора стисло і вичерпно. Параграф «Ключові питання аудиту» у Звіті аудитора має бути стислим викладом релевантних питань з посиланнями на пов'язані розкриття у річному звіті, що спрощує навігацію по документу, даючи користувачам фінансової звітності розуміння важливості проведеної аудитором роботи.
--	--	---------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

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

№	Питання контролю	Вимоги МСА	Невідповідність
1	Обставини, за яких вимагається модифікація думки аудитора	п.4. Ціллю аудитора є чітке висловлення в належний спосіб модифікованої думки щодо фінансової звітності, яка є необхідною, якщо: (а) аудитор на основі отриманих аудиторських доказів доходить висновку, що фінансова звітність у цілому містить суттєве викривлення, або (b) аудитор не має можливості отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, щоб дійти висновку, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення. п.6. Аудитор модифікує думку в звіті аудитора в разі, якщо:	Більшість зауважень по цьому пункту МСА стосувалась тих САД, які не модифікували аудиторську думку за обставинами, які впливають із фінансової звітності самого підприємства, або через суттєві невідповідності концептуальній основі звітування, або через виявлені під час аудиту суттєві викривлення, які перевищують запланований рівень суттєвості, проте, є і такі САД, які незважаючи на модифікацію думки, зазначали у параграфі «Основа для думки із застереженням (або негативної думки)» Звіту незалежного аудитора, що зазначені суми

		<p>(а) аудитор доходить висновку на основі отриманих аудиторських доказів, що фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення (див. параграфи А2–А7); або</p> <p>(б) аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, щоб дійти висновку, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень (див. параграфи А8–А12).</p>	<p>викривлень окремих статей фінансової звітності, які відповідно до розрахунків суттєвості аудитора є несуттєвими та не є всеохоплюючими, проте, думка аудитора сама через ці факти модифікована.</p>
2	<p>Форма та зміст звіту аудитора при висловленні модифікованої думки</p>	<p>п.16. Коли аудитор модифікує думку аудитора, аудитор повинен використовувати заголовок «Думка із застереженням», «Негативна думка» чи «Відмова від висловлення думки» залежно від обставин для розділу «Думка».</p> <p>п.20. Якщо аудитор модифікує думку щодо фінансової звітності, аудитор повинен додатково до конкретних елементів, що вимагаються МСА 700 (переглянутим): (а) змінити заголовок «Основа для думки», що вимагається параграфом 28 МСА 700 (переглянутого), на заголовок «Основа для думки із застереженням», «Основа для негативної думки» або «Основа для відмови від висловлення думки», як це доречно; (б) включити до цього розділу опис питання, яке призвело до модифікації думки.</p> <p>п.21. У разі наявності суттєвого викривлення фінансової звітності, яке стосується конкретних сум у фінансовій звітності (включаючи розкриття кількісної інформації), аудитор повинен включити до розділу «Основа для думки» опис і кількісне визначення фінансового впливу</p>	<p>Більшість зауважень стосувалась тих САД, які використовували невідповідний вимогам МСА 700 та МСА 705 формат та структуру аудиторського звіту. Зокрема, у деяких САД аудиторський звіт не містить одного з окремих параграфів «Звіт щодо фінансової звітності». Не змінено зміст вступного параграфу аудиторського звіту (надалі-А3), згідно із п. 23 МСА 700, а також А3 містить розділ «Опис аудиторської перевірки», який не передбачений МСА 700 та МСА 705 у редакції 2015 р. Окрім цього, більшість зауважень до змісту А3 стосувалась наступного:</p> <ul style="list-style-type: none"> - При описанні основи для висловлення модифікованої думки (думки із застереженням або негативної думки) зазначено, що аудитор не приймав участь у інвентаризації активів та зобов'язань, тому думка модифікована. Проте, САД не враховано, що відповідно до МСА не участь у інвентаризації не є підставою для модифікації, якщо аудитором не виконані вимоги інших стандартів МСА щодо отримання доказів наявності, оцінки та стану активів та зобов'язань. - Інша невідповідність стосувалась звітів тих САД, які

		<p>викривлення, за винятком випадків, якщо це не є можливим на практиці. Якщо кількісне визначення фінансового впливу не є можливим на практиці, аудитор повинен зазначити це в цьому розділі.</p> <p>п.22. У разі наявності суттєвого викривлення фінансової звітності, яке стосується розкриття якісної інформації, аудитор повинен включити до розділу «Основа для думки» пояснення того, в який спосіб викривлено розкриття інформації.</p> <p>п.24. Якщо модифікація думки спричинена неможливістю отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, аудитор повинен включити до розділу «Основа для думки» опис причин такої неможливості.</p>	<p>при описанні підстави для висловлення думки із застереженням (негативної думки), або взагалі не зазначали суму викривлень, які були ними оцінені як суттєві але не всеохоплюючі, або і суттєві і всеохоплюючі (для негативної думки), або зазначали що вони не є суттєвими, та не є всеохоплюючими для фінансової звітності.</p> <p>- Окрім цього, перевірками СКЯ деяких САД ідентифіковані взагалі протилежні висновки у РД щодо питань, які відповідно до АЗ призвели до модифікації аудиторської думки. Наприклад, САД під час перевірки сальдо по рахунку «Дебіторська заборгованість», яке складає 35% від валюти балансу, зазначає що отримала належні докази щодо стану, оцінки та наявності цієї заборгованості, та що думка аудитора по цьому питанню модифікації не потребує, проте, основа для думки, містить підставу «що аудитор не отримав відповіді на зовнішні підтвердження дебіторської заборгованості, яка склала 5% від відібраної кількості контрагентів», те саме стосується і суттєвих залишків запасів, фінансових інвестицій тощо.</p> <p>- Ідентифіковані також чисельні помилки САД щодо зазначення питання про визначену аудитором суттєву невизначеність щодо безперервності діяльності не в розділі «Основа для думки із застереженням (або негативної думки)», а у «Пояснювальному параграфі», тоді коли це питання жодним чином не розкрито у примітках до фінансової звітності.</p>
--	--	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

26. МСА 706 (переглянутий) «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»

№	Питання контролю	Вимоги МСА	Невідповідність
1	Пояснювальні параграфи в звіті аудитора	<p>п.8. Якщо аудитор вважає за потрібне привернути увагу користувачів до питання, поданого чи розкритого у фінансовій звітності, яке, за судженням аудитора, настільки важливе, що є фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами, аудитор повинен включити до звіту аудитора пояснювальний параграф за умови, що:</p> <p>(а) розглянуте питання не вимагає від аудитора модифікації думки відповідно до МСА 705 (переглянутого); та (b) якщо застосовується МСА 701, це питання не було визначене як ключове питання аудиту для повідомлення в звіті аудитора</p> <p>Якщо аудитор включає пояснювальний параграф до звіту аудитора, аудитор повинен: (а) розмістити цей параграф в окремому розділі звіту аудитора, з відповідним заголовком, що містив би термін «Пояснювальний параграф»; (b) включити в параграф чітке посилання на питання, до якого привертається увага, і на те, де у фінансовій звітності можна знайти відповідні розкриття, які описують це питання в повному обсязі. Параграф повинен містити посилання лише на ту інформацію, що подано чи розкрито у фінансовій звітності; та (c) зазначити, що думка аудитора не модифікується щодо зазначеного питання.</p>	<p>Переважна більшість зауважень по цьому МСА, як це вже неодноразово зазначалось, була через невідповідне використання САД пояснювального параграфу у тих випадках, коли аудитор мав зазначити та врахувати обставини, викладені у пояснювальному параграфі під час модифікації аудиторської думки, тому що ці питання не були розкриті ані в фінансовій звітності, ані в примітках до неї.</p> <p>Окремим пунктом слід зазначити, що навіть якщо і можливо було використати цей параграф, у звіті аудитори не зазначали, відповідно до вимог п. 8 МСА 706, де саме це питання розкрито у фінансовій звітності.</p> <p>Також слід зазначити, що перевітками СКЯ САД вже з початку 2018 року ідентифіковані помилкові зазначення одних і тих самих питань як у розділі «Ключові питання аудиту» так і у «Пояснювальному параграфі» аудиторського звіту, що суперечить вимогам п. 8 МСА 706.</p>

27. Загальні рекомендації суб'єктам аудиторської діяльності для підвищення якості виконання завдань з надання впевненості.

Питання якісного документування аудиту відповідно до вимог МСКЯ 1 та МСА та виконання власних вимог системи контролю якості САД є актуальною для підвищення надійності результатів аудиту, підвищення довіри до аудиту користувачів фінансової звітності, яку перевіряв аудитор, особливо сьогодні, коли треба враховувати нові вимоги Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII.

Як зазначено вище, майже у однієї чверті з перевірених САД система контролю якості зовсім не відповідає вимогам МСКЯ 1 та МСА. Разом з тим, більшість САД постійно підвищують якість надання аудиторських послуг з дотриманням професійних стандартів аудиту, законодавчих і нормативних вимог, що регулюють діяльність аудиторів, та яка задовольняє потреби користувачів.

Але, якщо в більшості випадків САД вже розробили внутрішньофірмові стандарти політики та процедури контролю якості, то фактично виконання зазначених власних політик та процедур СКЯ та вимог МСА ще мають вдосконалювати та покращувати майже всі з перевірених САД. Слід нагадати, що відповідно до п.6 МСА 220, «цілями аудитора є виконання процедур контролю якості на рівні завдань, які надають обґрунтовану впевненість у тому, що: (а) аудит відповідає вимогам професійних стандартів та застосовним законодавчим і нормативним вимогам; (б) наданий звіт аудитора є відповідним за конкретних обставин».

Окрім цього, слід пам'ятати, що відповідно до вимог п. 2 МСА 230 «Аудиторська документація», робочі документи суб'єкта аудиторської діяльності повинні бути складені та систематизовані таким чином, щоб надавали докази наявності у аудитора основи для висновку про досягнення загальних цілей аудитора та докази того, що аудит планувався та виконувався відповідно до МСА і застосовних законодавчих і нормативних вимог.

Відповідно до п. 8 МСА 230, «аудитор повинен скласти аудиторську документацію, достатню для надання можливості досвідченому аудитору, який не мав попереднього відношення до аудиту, зрозуміти: (а) характер, час і обсяг аудиторських процедур, виконаних відповідно до вимог МСА та застосовних законодавчих і нормативних вимог; (б) результати виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів; (с) значущі питання, які виникають під час аудиту, висновки, яких дійшли стосовно цих питань, та значні професійні судження, висловлені під час формування цих висновків».

Отже, з огляду на зазначені типові помилки в цьому аналізі, більшості САД слід покращувати та вдосконалювати застосування вимог МСКЯ 1, МСА та власних політик та процедур, які застосовуються під час виконання та надання аудиторського звіту та внутрішнього контролю завдань з аудиту за всіма напрямками системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг.