

МСА 315 (переглянутий у 2019)
*Ідентифікація та оцінювання
ризиків суттєвого викривлення*

Керівництво
з першого
впровадження

Липень 2022



IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

МСА 315 (переглянутий у 2019), Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення

Керівництво з першого впровадження

Це Керівництво з першого впровадження підготовлене персоналом РМСАНВ. Метою цього Керівництва з першого впровадження є надання допомоги у розумінні та застосуванні Міжнародного стандарту аудиту (МСА) 315 (переглянутого у 2019).

Зміст цього документа зосереджується на внесених більш значних змінах, однак не кожна зміна висвітлюється чи розглядається.

Ця публікація не змінює та не скасовує МСА 315 (переглянутий у 2019), лише текст якого є офіційним. Читання цієї публікації не замінює читання МСА 315 (переглянутого у 2019). При виконанні аудиту у відповідності до МСА, аудиторі повинні дотримуватися всіх вимог, доречних для завдання – ця публікація не розглядає всі вимоги МСА 315 (переглянутого у 2019), а скоріше зосереджується на тих вимогах, у яких були найбільші зміни.

[Переглянутий стандарт](#) та [Основа для висновків](#) (пояснення обґрунтування Радою внесених значних змін) були опубліковані у Грудні 2019.

Що розглядає МСА 315 (переглянутий у 2019)?

1. МСА 315 (переглянутий у 2019), як і МСА 315 (переглянутий), *Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища*, охоплює процедури аудитора щодо:
 - (a) Отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, застосовної концептуальної основи фінансового звітування та системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання для того, щоб мати можливість ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення.
 - (b) Ідентифікацій ризиків суттєвого викривлення; та
 - (c) Оцінки ризиків суттєвого викривлення.

Дивись
інформаційний
булетень:
[Вступ до МСА 315
\(переглянутого у 2019\)](#)

Чому було змінено МСА 315 (переглянутий)?

2. Проєкт змін до МСА 315 (переглянутого)¹ розпочався на початку 2016 у відповідь на ключові висновки Проєкту РМСАНВ з моніторингу впровадження МСА.² Огляд після впровадження був завершений у 2013 році, а ключові та суттєві висновки щодо МСА 315 (переглянутого) включали таке:
 - Існувала невідповідність у характері та кількості значних ризиків, ідентифікованих на практиці.
 - Отримання розуміння системи внутрішнього контролю було важко застосувати на практиці.
 - У стандарті недостатньо було розглянуто ризики інформаційних технологій (ІТ).

Огляд після впровадження також підкреслив проблеми у застосуванні МСА 315 (переглянутого) під час аудиту малих та середніх підприємств (МСП).

¹ МСА 315 (переглянутий), *Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища*

² [Уточнені міжнародні стандарти аудиту–Результати аналізу після впровадження](#)

Коли МСА 315 (переглянутий у 2019) набирає чинності?

3. Попередня версія МСА 315 (МСА 315 (переглянутого)) була замінена МСА 315 (переглянутим у 2019) для періодів, що починаються з 15 грудня 2021 року або після цієї дати.

Чи змінилися інші відповідні стандарти в результаті МСА 315 (переглянутого у 2019)?

4. МСА 315 (переглянутий у 2019) був удосконалений, щоб сформувати міцнішу основу для аудиту, зокрема очікується, що краща якість ідентифікації та оцінки ризиків покращить процедури, що вимагаються іншими стандартами, такими як МСА 330³ та МСА 540 (переглянутий).⁴ Відповідні узгоджувальні поправки, що є результатом змін у МСА 315 (переглянутий), були внесені до низки інших МСА, у тому числі МСА 330, МСА 240⁵ та МСА 540 (переглянутий). Ці зміни, якщо вони були суттєвими (більшість з них були узгоджувальними за характером), висвітлюються у цьому керівництві з першого впровадження, де вони є доречними.
5. МСА 240, *Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності* (чинний для періодів, що починаються з 15 грудня 2009 року або після цієї дати), розглядає відповідальність аудитора, що стосується ідентифікації та оцінки ризиків внаслідок шахрайства.⁶ МСА 330 (чинний для періодів, що починаються з 15 грудня 2009 року або після цієї дати) розглядає вимоги до дій аудитора у відповідь на оцінку ризиків суттєвого викривлення на загальному рівні та на рівні тверджень. За винятком відповідних узгоджувальних поправок, внесених у рамках перегляду МСА 315 (переглянутого), вимоги цих стандартів залишилися незмінними.

Які основні поняття аудиту використовуються у МСА 315 (переглянутому у 2019)?

6. МСА 200, *Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту*, стосується загальних цілей аудитора при проведенні аудиту фінансової звітності. МСА 200 встановлює загальні цілі аудитора та пояснює характер і обсяг аудиту. Більш широкі, фундаментальні поняття аудиту, в тому числі модель аудиторського ризику, можна знайти у МСА 200.

Що змінилося та що не змінилося – Основні поняття аудиту в МСА 200

Поняття	Незмінно	Зміни
Отримання доказів	Отримання достатніх відповідних аудиторських доказів для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня.	-
Модель аудиторського ризику	Аудиторський ризик – це функція ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення ⁷ . Загальна модель аудиторського ризику не змінилася.	-

³ МСА 330, *Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики*

⁴ МСА 540 (переглянутий), *Аудит облікових оцінок та пов'язане з ними розкриття інформації*

⁵ МСА 240, *Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності*


⁶ У 2022 РМСАНВ розпочала проєкт з комплексного перегляду МСА 240, в тому числі зосередившись на тому, як більш надійні процедури ідентифікації та оцінки ризиків МСА 315 (переглянутого у 2019) можуть бути вбудовані в цей стандарт.

⁷ МСА 200, параграф 13(с)

Поняття	Незмінно	Зміни
<p>Невід’ємний ризик, ризик контролю, ризик невиявлення</p>	<p>Поняття невід’ємного ризику, ризику контролю та ризику невиявлення, описані у МСА 200, не змінювались.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Тепер вимагається окрема оцінка невід’ємного ризику та ризику контролю. • Для допомоги в оцінці невід’ємного ризику було введено поняття "<i>спектр невід’ємного ризику</i>". Спектр невід’ємного ризику допомагає аудитору сформулювати судження, ґрунтуючись на ймовірності та величині можливого викривлення, в діапазоні від нижчого до високого ризику, з метою оцінки ризиків суттєвого викривлення. Для допомоги аудиторам у розгляді ризиків суттєвого викривлення було введено поняття "Фактори невід’ємного ризику".
<p>Ризик суттєвого викривлення</p>	<p>Визначення ризику суттєвого викривлення⁸ не змінилося: <i>ризик того, що фінансова звітність, яка ще не перевірялася аудитором в процесі аудиту, містить суттєві викривлення. Він складається з двох компонентів на рівні тверджень, а саме:</i> (i) <i>невід’ємний ризик ...</i> (ii) <i>ризик контролю ...</i></p>	<p>Хоча визначення ризику суттєвого викривлення не змінилося, у матеріалах для застосування до МСА 200 "поріг" для ідентифікації можливого викривлення було уточнено та пояснено.</p> <p>Включення цього роз’яснення до МСА 200 (а не до МСА 315 (переглянутого у 2019)) підтримує визначення ризику суттєвого викривлення у МСА 200.</p> <p>Роз’яснення у матеріалах для застосування до МСА 200 полягає в тому, що ризик суттєвого викривлення існує тоді, коли існує <u>обґрунтована можливість</u> як виникнення викривлення (тобто його ймовірність), так і його суттєвості, якщо воно станеться (тобто його величина)(дивись новий параграф А15а⁹ в МСА 200 у Відповідних наступних поправках). На основі цього роз’яснення в МСА 200, термін "обґрунтовано можливий" використовується в МСА 315 (переглянутому у 2019), оскільки він</p>

⁸ МСА 200, параграф 13(п)

⁹ Нумерацію цього абзацу буде змінено, щойно відповідні поправки будуть включені до кожного відповідного МСА у Збірнику РМСАНВ 2022.

Поняття	Незмінно	Зміни
		стосується порогу ідентифікації ризиків суттєвого викривлення.
Професійний скептицизм	Аудитор повинен застосовувати професійний скептицизм при виконанні аудиторських процедур.	Стандарт містить вдосконалені процедури для заохочення аудиторів до зміни поведінки під час виконання аудиторських процедур, а також посилені вимоги до документації (дивись розділ «Професійний скептицизм» далі в цьому документі). Там, де висвітлюються питання, пов'язані з професійним скептицизмом, вони позначені таким символом: 
Професійне судження	Від аудитора також вимагається застосовувати професійне судження при плануванні та виконанні процедур оцінювання ризиків. Цей загальний принцип не змінився, але були внесені різні вдосконалення для допомоги аудитору у формуванні суджень.	-
Положення, що стосуються менших суб'єктів господарювання	Концепція масштабованості (тобто можливості застосовувати МСА до організацій різного розміру та складності) є невід'ємною частиною стандартів РМСАНВ, і РМСАНВ завжди зосереджується на тому, що ще можна зробити, щоб допомогти всім організаціям застосовувати її стандарти. РМСАНВ продовжує виділяти міркування аудитора щодо масштабованості та пропорційності в окремі параграфи переглянутого стандарту (чітко названих «Можливість масштабування»).	<ul style="list-style-type: none"> • Переглянутий стандарт зосереджується на складності, а не на розмірі (тобто, "менш складні суб'єкти господарювання", а не "менші суб'єкти господарювання" відповідно до підходу РМСАНВ до таких організацій). • Масштабованість проілюстровано за допомогою використання у стандарті контрастних прикладів (тобто, ілюстрації обох кінців спектра складності), а не лише за допомогою зосередження на "менших суб'єктах господарювання".
Положення, що стосуються суб'єктів господарювання державного сектору	Зауваження щодо суб'єктів державного сектору збережено.	Ці параграфи були оновлені, де це доречно (наприклад, для відображення унікальних особливостей державного сектору).

Характер та обсяг робіт, що підлягають виконанню

7. МСА 315 (переглянутий у 2019) пояснює, що характер та обсяг необхідних процедур оцінки ризиків змінюватимуться залежно від характеру та обставин суб'єкта господарювання (наприклад, формальності політик та процедур суб'єкта господарювання, процесів та систем).

Пар. А16

Далі пояснюється, що аудитор застосовує професійне судження для визначення характеру та обсягу процедур оцінки ризиків, які необхідно виконати для задоволення вимог стандарту.¹⁰

Ітеративний характер стандарту

8. Процес ідентифікації та оцінки ризиків аудитором є повторюваним і динамічним. Розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, застосовної концептуальної основи фінансового звітування та системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, взаємозалежні з положеннями всіх вимог щодо ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення. При отриманні розуміння, передбаченого цим МСА, аудитор може сформувати початкові очікування щодо ризиків, які в подальшому можуть бути уточнені в міру проходження аудитором процесу ідентифікації та оцінки ризиків.

Параграфи
7 & А48

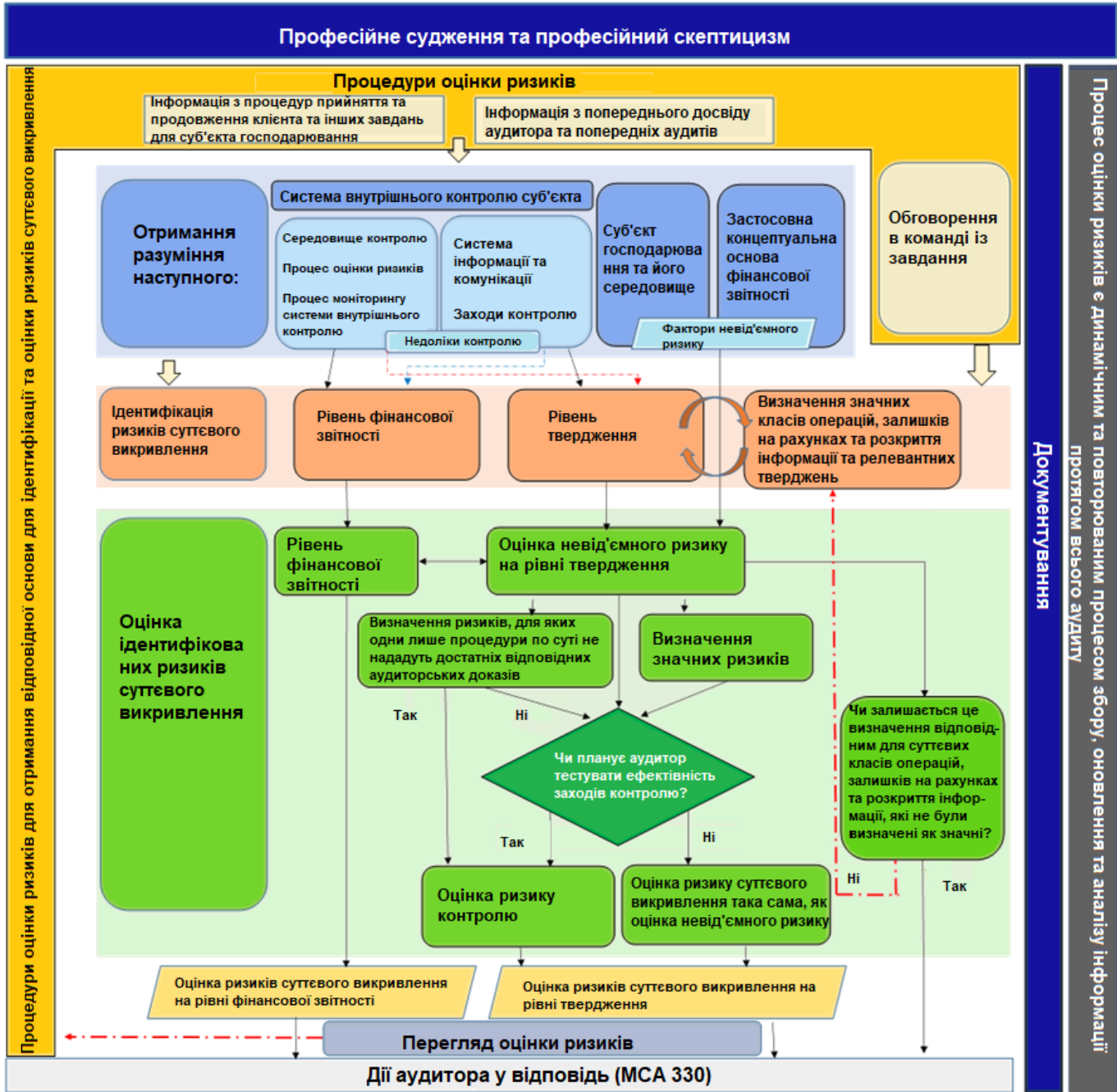
9. Наведена далі схема ілюструє ітеративний характер стандарту. Крім того, якщо виконання певних вимог, поданих в стандарті раніше, залежить від виконання інших вимог, поданих в стандарті пізніше, для встановлення цих зв'язків було додано матеріал для застосування. Наприклад:

- В параграфі А49 МСА 315 (переглянутого у 2019) пояснюється, що аудитор може сформувати початкові очікування щодо класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації, які можуть бути значними класами операцій, залишками на рахунках та розкриттям інформації. Це, у свою чергу, формує основу для обсягу роботи аудитора при отриманні розуміння інформаційної системи (дивись параграф 25 МСА 315 (переглянутого у 2019)).
- В параграфі А127 МСА 315 (переглянутого у 2019) також зазначається, що робота, виконана в інформаційній системі (тримання розуміння та оцінка), може в подальшому вплинути на очікування аудитора щодо значних класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації.
- В параграфі А128 МСА 315 (переглянутого у 2019) пояснюється, що розуміння потоків інформації в інформаційній системі може також допомогти у визначенні тих конкретних заходів контролю, які потребують подальшого розуміння (тобто, в компоненті заходів контролю).
- В параграфі А129 МСА 315 (переглянутого у 2019) додатково пояснюється, що деякі заходи контролю можуть бути ідентифіковані лише після оцінки можливих ризиків суттєвого викривлення (наприклад, після визначення значних ризиків).

10. Наведене далі відображає огляд МСА 315 (переглянутого у 2019):

¹⁰ МСА 315 (переглянутий у 2019), параграф А16

МСА 315 (переглянутий у 2019) ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення



Пояснення “чому” необхідна процедура

11. МСА 315 (переглянутий у 2019 році) зосереджується на поясненні того, чому потрібні певні процедури (ці параграфи "чому" можна знайти в матеріалах для застосування).
12. Ці пояснення призначені для обґрунтування певних вимог у випадках, коли могло виникнути непорозуміння, неправильне застосування або непослідовне застосування вимог. Рада дійшла висновку, що включення пояснень, чому ці процедури необхідно виконувати, зменшить ризик непослідовного застосування відповідних вимог. Зокрема, "чому" було додано, щоб пояснити, чому розуміння різних компонентів системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання є необхідним, особливо за обставин, коли передбачається, що до аудиту буде застосовано переважно підхід по суті.

Автоматизовані інструменти та методи (АТТ)

13. МСА 315 (переглянутий у 2019 році) зосереджується на отриманні аудиторських доказів як *основи* для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення.
14. Процедури отримання аудиторських доказів, викладені в МСА 500 "Аудиторські докази", а саме: перевірка, спостереження, зовнішнє підтвердження, перерахунок, повторне виконання, аналітичні процедури та запити, продовжують застосовуватися незалежно від того, чи виконуються ці процедури вручну, чи з використанням технологій. МСА 315 (переглянутий у 2019 році) не містить приписів щодо того, як виконувати ці процедури. Натомість процедури оцінювання ризиків, що виконуються із застосуванням технологій, описані в матеріалах для застосування як автоматизовані інструменти та методи (АТТ) з огляду на те, що АТТ можуть бути доступні не всім аудиторам в однаковій мірі.
15. Там, де це доречно, у матеріалах для застосування під заголовком "автоматизовані інструменти та методи" наведено конкретні міркування щодо використання АТТ.

Дивитись FAQ: [Використання автоматизованих інструментів та методів під час ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення](#). в якому викладені питання та відповіді щодо використання АТТ під час ідентифікації та оцінки РСВ

Додатки

16. Додатки мають таку саму юридичну силу, як і матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали (тобто вони є частиною стандарту). Мета та призначення кожного додатка пояснюється або в назві додатка, або у вступному параграфі (параграфі). Кожен додаток має на меті надати корисні рекомендації для аудитора при розробці та виконанні процедур оцінки ризиків.
17. У МСА 315 (переглянутому у 2019 році) додатки здебільшого використовуються для подальшого пояснення питань, що мають безпосереднє відношення до суб'єкта господарювання, які вважаються корисними для аудитора при виконанні процедур, передбачених МСА 315 (переглянутим у 2019 році). На відміну від цього, питання, пов'язані безпосередньо з діями аудитора щодо застосування вимог, містяться в матеріалах для застосування.
18. Різні питання, пов'язані з суб'єктом господарювання, були перенесені з матеріалів для застосування МСА 315 (переглянутого) у додатки до МСА 315 (переглянутого у 2019), зокрема:
 - (a) Положення щодо суб'єкта господарювання та його бізнес-моделі (Додаток 1);
 - (b) Розуміння системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання (Додаток 3); та
 - (c) Положення щодо діяльності внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання (Додаток 4).

19. Крім того, було розроблено кілька нових додатків, щоб допомогти у виконанні стандарту:

Додаток №	Предмет	Зміст
2	Розуміння факторів невід'ємного ризику	<ul style="list-style-type: none"> Описує, як виникає кожен із факторів невід'ємного ризику включених до МСА 315 (переглянутого у 2019 році) (тобто складність, суб'єктивність, зміни, невизначеність та схильність до викривлення внаслідок упередженості управлінського персоналу або інших факторів ризику шахрайства, в тій мірі, в якій вони впливають на невід'ємний ризик). Наводить приклади подій або умов, які можуть призвести до виникнення ризиків суттєвого викривлення.
5	Положення щодо розуміння інформаційних технологій	<p>Містить додаткові питання для розгляду аудитором при отриманні розуміння використання суб'єктом господарювання ІТ в його системі внутрішнього контролю, в тому числі:</p> <ul style="list-style-type: none"> Питання, які слід враховувати під час отримання розуміння використання суб'єктом господарювання ІТ в компонентах системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Приклади типових характеристик інформаційних систем різної складності. Міркування щодо масштабованості. Допоміжні матеріали для ідентифікації ІТ-додатків, які піддаються ризикам, пов'язаним з використанням ІТ.
6	Положення щодо розуміння загальних заходів контролю ІТ	<p>Розроблено з метою надати питання для розгляду аудитором для розуміння загальних заходів контролю ІТ, в тому числі:</p> <ul style="list-style-type: none"> Опис характеру загальних заходів контролю ІТ. Приклади загальних заходів контролю ІТ, які можуть існувати. Приклади того, як загальні заходи контролю ІТ можуть реагувати на ризики, що виникають з використання ІТ, в тому числі різні ІТ-додатки в залежності від їх характеру.

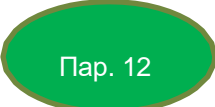
Мета аудитора

20. Загальна мета аудитора при виконанні процедур ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення залишається незмінною—ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки,

Пар. 11



на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень, забезпечуючи таким чином основу для розробки та впровадження заходів у відповідь на оцінені ризики суттєвих викривлень.

Нові визначення та поняття у МСА 315 (переглянутому у 2019)


21. Стандартом було введено кілька нових визначень для того, щоб зробити вимоги більш зрозумілими. Ці нові визначення викладені в цьому посібнику (у темно-синіх квадратах) там, де це доречно. Там, де визначення були переглянуті, це також пояснюється.  Пар. 12
22. Також були введені інші нові поняття, такі як *спектр властивих ризиків*,¹¹ які покликані допомогти у визначенні та оцінці ризиків, і вони пояснюються в цьому посібнику там, де це доречно (див. параграф 84(b) нижче).

Зміни до процедур оцінки ризиків та пов'язаної діяльності

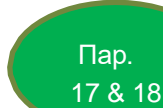
Процедури оцінки ризиків—Характер та обсяг

23. Роз'яснено, що метою здійснення процедур оцінки ризиків є забезпечення *належної основи* для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення і відповідей на них (див. параграф 13 МСА 315 (переглянутий у 2019 році)).  Пар. 13
24. У переглянутому стандарті також підкреслено, що докази, отримані під час виконання процедур оцінки ризиків, є аудиторськими доказами. Мета цієї зміни полягає в тому, щоб допомогти аудиторам зрозуміти характер і обсяг того, що необхідно зробити – тобто, необхідна достатня кількість доказів для забезпечення *належної основи* для подальших рішень аудитора щодо реагування на оцінені ризики суттєвих викривлень.
25. Важлива категорія професійного скептицизму також була посилена у вимозі виконувати процедури оцінки ризиків більш широко, підкреслюючи, що процедури оцінки ризиків повинні бути розроблені неупередженим чином, щоб не бути спрямованими на отримання підтверджуючих аудиторських доказів або на виключення суперечливих аудиторських доказів. 

Інформація з інших джерел

26. Загалом, незважаючи на реструктуризацію, вимоги, пов'язані з розглядом інформації, отриманої з процедур щодо приймання або продовження, а також у випадках, коли партнер із завдання виконував для клієнта інші завдання, залишаються незмінними.  Пар. 15 & 16
27. Аудитор також повинен враховувати інформацію з попереднього досвіду роботи з суб'єктом господарювання та попередніх аудитів, однак, тепер аудитор повинен не лише розглядати *доречність* інформації, але й *надійність* такої інформації.

Обговорення команди із завдання

28. Питання для обговорення командою із завдання залишаються в цілому незмінними, так само, як і необхідність донесення інформації до тих членів команди, які не беруть участі в обговоренні.  Пар. 17 & 18

¹¹ МСА 315 (переглянутий у 2019), параграф 5

Зміни у необхідному розумінні

Нові визначення	Опис	Додатковий пояснювальний матеріал
Фактори невід’ємного ризику	Характеристики подій або умов, які впливають на схильність до викривлення внаслідок шахрайства або помилки, твердження про класи операцій, залишки на рахунках або розкриття інформації, до розгляду заходів контролю. Такі фактори можуть бути кількісними або якісними, і включають складність, суб’єктивність, зміни, невизначеність або схильність до викривлення через упередженість управлінського персоналу або інші фактори ризику шахрайства ¹² в тій мірі, в якій вони впливають на невід’ємний ризик.	<p>Фактори невід’ємного ризику можуть бути кількісними або якісними та впливати на схильність тверджень до викривлення. Якісні фактори невід’ємного ризику, пов’язані з підготовкою інформації, що вимагається застосовною концептуальною основою фінансової звітності, включають:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Складність; • Суб’єктивність; • Зміни; • Невизначеність; або • Схильність до викривлення через упередженість управлінського персоналу або інші фактори ризику шахрайства, якщо вони впливають на невід’ємний ризик. (Пар. А7) <p>Інші фактори невід’ємного ризику, які впливають на схильність до викривлення твердження про класи операцій, залишки на рахунках або розкриття інформації, можуть включати:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Кількісну або якісну значущість класу операцій, залишку на рахунку або розкриття інформації; або • Обсяг або неоднорідність у складі статей, які будуть оброблятися через клас операцій або залишок на рахунку, або відобразатися у розкритті інформації. (пар. А8)

29. У МСА 315 (переглянутому у 2019 році) є загалом 3 окремі сфери, які повинен розуміти аудитор:

- Суб’єкт господарювання та його середовище.
- Застосовна концептуальна основа фінансової звітності.
- Система внутрішнього контролю суб’єкта господарювання.

У попередній версії стандарту, МСА 315 (переглянутій), застосовна концептуальна основа фінансової звітності не виділялася окремо (вона була частиною розуміння суб’єкта господарювання та його середовища) - тепер вона відокремлена і має чіткий фокус.

¹² МСА 240, параграфи А24–А27

Зміни у отриманні розуміння суб'єкта господарювання та його середовища

30. Для визнання еволюційного та дедалі складнішого характеру середовища, в якому здійснюють діяльність суб'єкти господарювання, необхідне розуміння суб'єкта господарювання та його середовища тепер зосереджується на відповідних аспектах бізнес-моделі суб'єкта господарювання (дивись параграфи А62–А67 МСА 315 (переглянутого у 2019)). Цей фокус тепер поширюється також на розуміння аудитором того, як суб'єкт господарювання оцінює свої результати діяльності. Ці зміни спрямовані на те, щоб аудитор дійсно розумів, як суб'єкт господарювання здійснює діяльність та вимірює свої результати з точки зору управлінського персоналу, оскільки це може краще допомогти аудиторів зрозуміти, де можуть виникати ризики суттєвого викривлення.
31. Розгляд факторів невід'ємного ризику аудитором починається під час отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища (див. параграф 34 нижче).

Пар. 19

Зміни у отриманні розуміння застосовної концептуальної основи фінансового звітування

32. Ризики суттєвого викривлення стають очевидними, коли управлінський персонал застосовує вимоги фінансової звітності до обставин суб'єкта господарювання. Тому в МСА 315 (переглянутому у 2019 році) це стає дедалі важливішою сферою для аудитора, оскільки ризики суттєвого викривлення можуть виникати через те, як застосовна концептуальна основа фінансової звітності застосовується до обставин суб'єкта господарювання.
33. На застосування застосовної концептуальної основи фінансової звітності може впливати багато чинників, зокрема, фактори невід'ємного ризику (дивись далі), компетентність осіб, які інтерпретують та застосовують вимоги, а також обсяг тлумачення, необхідний для застосування вимог. Деякі або всі ці фактори можуть призвести до ризиків суттєвого викривлення при застосуванні відповідної концептуальної основи фінансової звітності.

Пар. 20

Фактори невід'ємного ризику

34. Фактори невід'ємного ризику мають на меті допомогти аудиторам зрозуміти невід'ємний ризик і сприяти йому у зосередженні уваги на тих аспектах подій чи умов, які впливають на схильність твердження до викривлення. У Додатку 2 до МСА 315 (переглянутого у 2019 році) описано кожен із факторів невід'ємного ризику та наведено приклади подій та умов, які можуть вказувати на існування ризиків суттєвого викривлення у фінансовій звітності. Також було додано матеріали для застосування, які містять додаткові настанови аудитору щодо факторів невід'ємного ризику, які він має взяти до уваги, включаючи пояснення, чому їх було введено (дивись параграфи А85–А89 МСА 315 (переглянутого у 2019)).
35. "Беручи питання до уваги" аудитор свідомо думає про щось, оцінюючи ситуацію. Це означає, що, отримуючи необхідне розуміння, аудитор активно розмірковує над тим, як фактори невід'ємного ризику можуть вплинути на фінансову звітність суб'єкта господарювання, але вживає заходів лише тоді, коли фактор невід'ємного ризику є застосовним. Однак аудитор не зобов'язаний документувати кожен фактор невід'ємного ризику, який було взято до уваги під час ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні твердження (див. параграф А241 МСА 315 (переглянутий у 2019 році)).
36. Врахування факторів невід'ємного ризику при отриманні розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, а також застосовної концептуальної основи фінансової звітності, має сприяти більш цілеспрямованій та надійній ідентифікації ризиків. Відповідно, коли аудитор розуміє суб'єкт господарювання та його середовище, фактори невід'ємного ризику можуть

Параграфи
19(с) & 31(а)

допомогти у визначенні того, де можуть існувати ризики можливого викривлення.

37. У процесі отримання аудитором розуміння необхідних питань щодо суб'єкта господарювання та його середовища фактори невід'ємного ризику допомагають аудитору встановити зв'язок між отриманою інформацією та тими сферами, де може існувати ризик суттєвого викривлення фінансової звітності.
38. Для сприяння ідентифікації можливих викривлень, які можуть виникнути внаслідок застосування концептуальної основи фінансової звітності, фактори невід'ємного ризику також мають бути взяті до уваги при розгляді питання про те, чи існують аспекти концептуальної основи фінансової звітності, які можуть привести до можливого ризику суттєвого викривлення. Наприклад, вимоги застосовної концептуальної основи фінансової звітності щодо облікових оцінок можуть вимагати від управлінського персоналу застосовувати судження при формулюванні облікових оцінок, використовуючи припущення про майбутнє. У деяких випадках ці оцінки можуть бути пов'язані зі значною невизначеністю і можуть бути складними для обчислення, в такому випадку доречними є такі фактори невід'ємного ризику як складність, суб'єктивність та невизначеність облікових оцінок у фінансовій звітності. Це, у свою чергу, може призвести до ідентифікації ризиків суттєвого викривлення облікових оцінок.
39. Фактори невід'ємного ризику також беруться до уваги під час оцінки аудитором невід'ємного ризику. Враховуючи фактори невід'ємного ризику під час оцінки невід'ємного ризику аудитор розглядає ступінь, до якого фактори невід'ємного ризику впливають на схильність відповідних тверджень до викривлення (тобто можуть допомогти аудиторам визначити, чи оцінка невід'ємного ризику для ідентифікованого ризику (ризиків) суттєвого викривлення на рівні твердження має бути вищою або нижчою в спектрі невід'ємного ризику).

Зміни у отриманні розуміння системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання

Нові визначення	Опис	Додатковий пояснювальний матеріал
Заходи контролю	<p>Політики або процедури, які суб'єкт господарювання встановлює для досягнення цілей контролю, поставлених керівництвом або особами, наділеними керівними повноваженнями. У цьому контексті:</p> <p>(i) Політики – це заяви про те, що повинно або не повинно бути зроблено всередині суб'єкта господарювання для здійснення контролю. Такі заяви можуть бути задокументовані, прямо викладені в повідомленнях або матися на увазі в діях і рішеннях.</p>	<p>Заходи контролю вбудовані в компоненти системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. (Пар. А2)</p> <p>Політика реалізується за допомогою дій персоналу всередині суб'єкта господарювання або за допомогою утримання персоналу від дій, які суперечили б такій політиці. (Пар. А3)</p> <p>Процедури можуть бути призначені за допомогою офіційної документації або інших способів передачі інформації керівництвом або особами, наділеними керівними повноваженнями, або можуть бути результатом поведінки, яка не запропонована,</p>

Нові визначення	Опис	Додаткові пояснювальні матеріали
	(ii) Процедури – це дії для реалізації політики	а скоріше обумовлена культурою суб'єкта господарювання. Процедури можуть бути застосовані через дії, дозволені ІТ-додатками, які використовуються суб'єктом господарювання, або передбачені іншими аспектами ІТ-середовища суб'єкта господарювання. (Пар. А4) Існує 2 види заходів контролю: прямі та непрямі. Прямі заходи контролю – це заходи контролю, які є досить точними для усунення ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень. Непрямі заходи контролю – це заходи контролю, які підтримують прямі заходи контролю. (Пар.А5)

40. Хоча підхід до розуміння системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання загалом залишився таким самим, як вимагався згідно МСА 315 (переглянутого) (тобто розуміння 5 компонентів системи внутрішнього контролю), було внесено багато змін щодо того, що таке розуміння передбачає для кожного компонента. У матеріалах для застосування МСА 315 (переглянутого у 2019) пояснюється, чому потрібно розуміння різних компонентів системи внутрішнього контролю (див. параграфи А97-А98 та А124-А125).

Від аудитора все ще вимагається розуміти 5 компонентів системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання

41. Частиною зусиль РМСАНВ, спрямованих на роз'яснення того, що потрібно зробити, щоб "отримати розуміння", є представлення вимог до кожного з компонентів у послідовному вигляді - у табличному форматі. Мета таблиць полягає в тому, щоб вимоги в кожній з них читалися разом. Аудитор досягає мети вимоги, викладеної в першому рядку таблиці, виконуючи вимоги в лівій та правій частинах таблиці. Така презентація має допомогти аудиторам застосувати ці вимоги до характеру та обставин діяльності суб'єкта господарювання, що підлягає аудиту. Однак табличний формат можна було б вилучити, а вимоги читати більш лінійно - і це дало б той самий очікуваний результат.

42. Необхідне розуміння, наведене в таблиці для кожного компонента системи внутрішнього контролю, має на меті окреслити два основні аспекти, які необхідно виконати для отримання розуміння:

- (a) Питання, що стосуються цього компонента, які аудитор повинен знати; та
- (b) Оцінка цих питань у контексті цього компонента, а також характеру та обставин суб'єкта господарювання. Для компонента заходів контролю ця оцінка дещо відрізняється і пояснюється далі в параграфі 59. При виконанні оцінки для відповідного компонента слід враховувати масштабність, описану в параграфі А92 МСА 315 (переглянутого у 2019 році), тобто те, що спосіб, у який система внутрішнього контролю суб'єкта господарювання розроблена, впроваджена і підтримується, залежить від його розміру та складності.

Наприклад, менш складні суб'єкти господарювання можуть використовувати менш структуровані або простіші заходи контролю для досягнення своїх цілей (і це може бути доречним для такого суб'єкта господарювання).

43. При посиланні на конкретні поняття або терміни були зроблені різні роз'яснення. Мета полягає в тому, щоб ці слова використовувалися послідовно, щоб не виникало плутанини щодо того, що означає поняття або термін при його застосуванні (той самий принцип також застосовується до будь-яких відповідних і наступних змін, внесених у зв'язку з цим):
- (a) **Система внутрішнього контролю** – відноситься до всієї системи, що складається з 5 компонентів, як описано у визначенні в параграфі 12(m) МСА 315 (переглянутий у 2019 році).
 - (b) **Заходи контролю** – див. нове визначення вище. Заходи контролю - це *політики і процедури*, вбудовані в компоненти системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. МСА 315 (переглянутий у 2019) визнає, що вони можуть не бути формалізованими чи задокументованими, але можуть бути очевидними через повідомлення або матися на увазі через дії та рішення. Параграфи А156-А157 МСА 315 (переглянутого у 2019 році) містять пояснення щодо аудиту менш складних суб'єктів господарювання, де заходи контролю можуть діяти у менш формальний спосіб (наприклад, шляхом безпосереднього застосування власником-керівником). Однак, незважаючи на те, що в деяких суб'єктах господарювання політика і процедури можуть бути менш формалізованими, розуміння цієї політики і процедур необхідне (в обсязі, необхідному для виконання вимог щодо кожного компонента системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання)¹³, оскільки таке розуміння допомагає ідентифікувати та оцінювати ризики суттєвого викривлення, а також реагувати на них.
 - (c) **"Ідентифікований контроль"** – цей термін використовується для того, щоб підкреслити, що контроль, про який йдеться, є таким, який необхідно ідентифікувати в компоненті заходів контролю.
 - (d) **Компонент заходів контролю** – цей термін використовується лише для опису назви компонента системи внутрішнього контролю, який визначає конкретні окремі заходи контролю, що підлягають ідентифікації (тобто термін "діяльність з контролю" було вилучено), і для якого аудитор повинен оцінити, чи ефективно розроблено заходи контролю, та визначити, чи впроваджено ці заходи контролю (далі - D&I).
 - (e) **Непрямі заходи контролю** – заходи контролю, які не є достатньо точними для запобігання, виявлення та виправлення викривлень на рівні тверджень, але підтримують інші заходи контролю і тому мають "непрямий" вплив на належне функціонування інших заходів контролю (див. параграфи А95 та А96 МСА 315 (переглянутого у 2019)).
 - (f) **Прямі заходи контролю** - заходи контролю, які є достатньо точними для запобігання, виявлення та виправлення викривлень на рівні тверджень (див. параграфи А95 та А123 МСА 315 (переглянутого у 2019)).

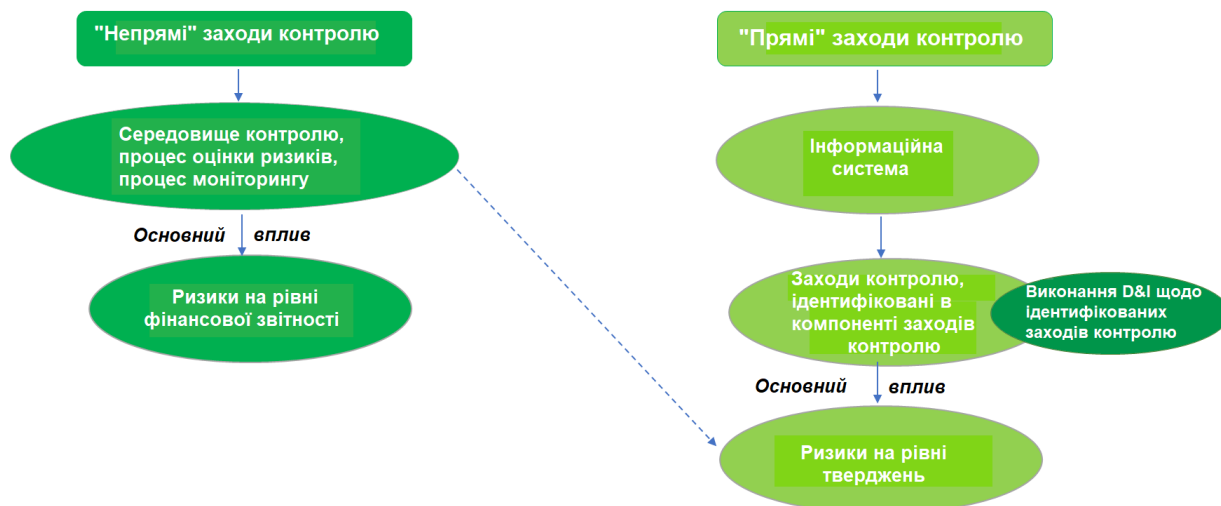
Розрізнення опосередкованих та прямих компонентів системи внутрішнього контролю

44. 5 компонентів внутрішнього контролю поділено на два типи, які відповідають характеру заходів контролю в межах кожного компонента і можуть вплинути на ідентифікацію та оцінку аудитором ризиків суттєвого викривлення, а також на дії у відповідь на оцінені ризики:

Параграфи А95,
А96 & А123

¹³ МСА 315 (переглянутий у 2019), параграф А17

- (a) У середовищі контролю, у процесах суб'єкта господарювання з оцінки ризику та з моніторингу компонентів внутрішнього контролю, заходи контролю є переважно *непрямими заходами контролю* (хоча в цих компонентах можуть бути і прямі заходи контролю, але їх, найімовірніше, менше).
- (b) В компонентах "інформаційна система та комунікації" та "заходи контролю" заходи контролю переважно є *прямими заходами контролю*.



- 45. Непрямі заходи контролю впливають на ефективність прямих заходів контролю (наприклад, середовище контролю є основою всієї системи внутрішнього контролю, і якщо воно не функціонує належним чином, це може вплинути на ефективність усіх заходів контролю суб'єкта господарювання). В параграфах А97-А98 та А124-А125 МСА 315 (переглянутого у 2019р.) додатково пояснюється, чому необхідне розуміння всіх компонентів системи внутрішнього контролю.
- 46. У переглянутий стандарт внесено додаткове роз'яснення щодо того, що саме потрібно зробити стосовно компонентів внутрішнього контролю, які включають переважно прямі заходи контролю (тобто стосовно компонента інформаційна система та комунікація, а також компонента заходи контролю). Крім того, уточнено та розширено розуміння інформаційних технологій (IT) у контексті системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання (див. розділ нижче "Розгляд інформаційних технологій").

Окремі зміни в кожному компоненті системи внутрішнього контролю

- 47. Кожен компонент було переглянуто для того, щоб чітко пояснити "що" необхідно розуміти (наприклад, у лівій частині таблиці - вимоги до кожного компонента системи внутрішнього контролю, разом з відповідною оцінкою у правій частині таблиці) для того, щоб отримати належне розуміння.
- 48. Метою оцінки, за необхідності, кожного компонента системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання є визначення того, чи існує в цьому компоненті (в контексті характеру та обставин діяльності суб'єкта господарювання) недолік(и), що може вплинути на ідентифікацію та оцінку аудитором ризиків суттєвого викривлення (а також на розробку подальших аудиторських процедур відповідно до МСА 330). Вимога визначити, чи були виявлені будь-які недоліки, тепер стосується всієї роботи, виконаної для розуміння системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання (див. параграф 27 МСА 315 (переглянутого у 2019)).

Середовище контролю

49. Конкретні питання, які потребують розуміння стосовно середовища контролю, тепер включені у вимоги (параграф 21(а) МСА 315 (переглянутого у 2019)), тоді як раніше деякі з цих питань згадувалися лише у матеріалах для застосування. Оцінка компонента тепер також більш конкретно визначає питання, які підлягають оцінюванню, а в параграфі А103 МСА 315 (переглянутого у 2019) пояснюється, чому необхідна така оцінка (і підкреслюється фундаментальний характер компонента середовища контролю).

Пар. 21

Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання

50. Хоча конкретні питання, які потребують розуміння стосовно процесу оцінки ризиків суб'єкта господарювання, подібні до тих, що вимагалися згідно МСА 315 (переглянутого), тепер потрібно оцінювати процес, який діє в суб'єкті господарювання з урахуванням його характеру та обставин (як пояснюється в параграфі 42(b) вище). В параграфі А111 МСА 315 (переглянутого у 2019) пояснюється, чому аудитор оцінює доцільність процесу оцінки ризиків суб'єкта господарювання, зокрема, що це допомагає зрозуміти, як суб'єкт господарювання ідентифікував ризики, що можуть виникнути, і як ці ризики оцінюються та усуваються.

Пар. 22

Процес моніторингу системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання

51. Основна увага приділяється *процесу* моніторингу системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання – раніше це було розуміння основних заходів, які суб'єкт господарювання використовував для моніторингу внутрішнього контролю. Як і у випадку з іншими компонентами внутрішнього контролю у МСА 315 (переглянутому у 2019), тепер вимагається оцінка процесу, застосованого суб'єктом господарювання, з урахуванням характеру та обставин суб'єкта господарювання (як пояснюється в параграфі 42(b) вище). В параграфі А120 МСА 315 (переглянутого у 2019) пояснюється, що розгляд джерел інформації, які суб'єкт господарювання використовує для моніторингу заходів контролю, допомагає зрозуміти, чи є сам процес відповідним для цього суб'єкта господарювання.

Пар. 24

Інформаційна система та повідомлення інформації

52. Уточнюючи обсяг розуміння, МСА 315 (переглянутий у 2019) вимагає розуміння діяльності з обробки інформації для кожного значного класу операцій, залишку на рахунках та розкриття інформації. Хоча необхідне визначення значних класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації розглядається у стандарті лише пізніше, аудитор може мати попередні очікування щодо значних класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації на основі процедур оцінки ризиків, виконаних для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, а також застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Якщо визначення на подальшому етапі призводить до додаткових (або інших) значних класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації, аудитору необхідно буде отримати відповідне розуміння цієї частини інформаційної системи.
53. На додаток до розуміння даних та інформації, МСА 315 (переглянутий у 2019) тепер також вимагає включення будь-яких ресурсів в інформаційній системі (параграф А133 МСА 315 (переглянутого у 2019) розглядає аспекти стосовно людських ресурсів, які можуть бути важливими (наприклад, компетентність осіб, які виконують роботу, чи є достатні ресурси, та належний розподіл обов'язків)). ІТ-ресурси та пов'язані з ними питання пояснюються окремо нижче.

Пар. 25

54. У матеріалах для застосування зазначено, що розуміння аудитором може бути отримано шляхом запитів, інспектування, спостереження або відбору операцій і відстеження їх через відповідний процес в інформаційній системі (тобто шляхом виконання поетапної перевірки) (див. параграф А136 МСА 315 (переглянутого у 2019)).
55. Зберігається увага до інформації, отриманої поза межами головної та допоміжних книг (зокрема, щодо розкриття інформації) (див. параграфи А138–А139 МСА 315 (переглянутого у 2019)).
56. Цей компонент системи внутрішнього контролю також вимагає проведення оцінки того, чи належним чином система інформації та комунікації суб'єкта господарювання підтримують складання фінансової звітності суб'єкта господарювання (як пояснюється в параграфі 42(b) вище).

Заходи контролю

57. Компонент заходів контролю тепер містить перелік конкретних заходів контролю, які аудитор повинен ідентифікувати та виконати щодо них оцінку D&I. Раніше розуміння заходів контролю для цілей цього компоненту було радше загальною вимогою, яка ґрунтувалася на розумінні системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання в цілому. Тепер чітко визначено, які саме заходи контролю необхідно розуміти (в тому числі те, що проведення оцінки D&I вимагається ЛИШЕ для цих заходів контролю). Пар. 26
58. Заходи контролю, які повинні бути ідентифіковані згідно з параграфом 26(a)(i)-(iv) МСА 315 (переглянутого у 2019), наступні:
 - (a) Заходи контролю, спрямовані на значні ризики (див. параграфи 86–89 нижче);
 - (b) Заходи контролю над записами у журналах (див. параграфи 60–63 нижче);
 - (c) Заходи контролю, для яких аудитор планує перевірити ефективність функціонування, тому що аудитор вирішив, що це найефективніший підхід до аудиту, або тому, що самі по собі процедури по суті не забезпечили б достатніх належних аудиторських доказів (приклади таких засобів контролю наведені у параграфі А163 МСА 315 (переглянутого у 2019)); та
 - (d) Інші заходи контролю, які аудитор вважає доречними на основі свого професійного судження (див. параграф 64 нижче).
59. Параграфи А175–А179 МСА 315 (переглянутого у 2019) додатково пояснюють процедури аудитора під час проведення оцінки D&I. Аудитор повинен ідентифікувати визначені заходи контролю (у компоненті заходів контролю) та виконати оцінку D&I цих заходів контролю, оскільки це допомагає аудитору зрозуміти підхід управлінського персоналу до подолання певних ризиків, а отже, забезпечує основу для розробки та виконання подальших аудиторських процедур у відповідь на ці ризики, як того вимагає МСА 330. У параграфі А180 пояснюються обставини, за яких D&I є достатніми для "перевірки ефективності функціонування" (тобто для автоматизованих заходів контролю).

Заходи контролю над записами в журналах

60. Параграф 26(a)(ii) МСА 315 (переглянутого у 2019) (в компоненті заходів контролю) вимагає від аудитора ідентифікувати "заходи контролю над записами у журналах, включаючи нестандартні записи, що використовуються для реєстрації нерегулярних, незвичайних операцій або коригувань". Пар. 26(a)(ii)

61. Для визначення записів в журналах, які є доречними для цілей ідентифікації заходів контролю, зазначених у параграфі 26(a)(ii)¹⁴ МСА 315 (переглянутого у 2019), застосовується професійне судження. У сучасному середовищі, де існує значна кількість автоматизованих процесів, аудитору необхідно розрізняти заходи контролю над тими записами в журналах, на яких потрібно зосередитися для мети параграфу 26(a)(ii) МСА 315 (переглянутого у 2019).
62. Параграф 25 МСА 315 (переглянутого у 2019) вимагає від аудитора “розуміти систему інформації та комунікації суб’єкта господарювання, що має відношення до складання фінансової звітності ...” для значних класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації, включаючи те, “як ініціюються транзакції і яким чином інформація про них реєструється, обробляється, коригується в міру необхідності, включається в головну бухгалтерську книгу і відображається у фінансових звітах ...”¹⁵ Досягнувши такого необхідного розуміння, аудитор отримує знання про те, як обробляються операції, а отже, зможе ідентифікувати записи в журналах та заходи контролю над ними, незалежно від того чи є записи в журналах стандартними або не стандартними, автоматизованими або ручними. Ідентифікація записів в журналах та пов’язаних з ними заходів контролю таким чином є судженням, яке ґрунтується на характері та обставинах суб’єкта господарювання, включаючи його інформаційну систему.
63. Параграф 26(a)(ii) зосереджується на заходах контролю над записами в журналах, які стосуються ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень і можуть бути вразливими до несанкціонованого або неналежного втручання чи маніпулювання. Ці заходи контролю включають:
- (a) Заходи контролю над нестандартними записами в журналах – там, де записи в журналах здійснюються автоматично або вручну і використовуються для відображення неповторюваних, незвичних операцій або коригувань.
 - (b) Заходи контролю над стандартними записами в журналах – там, де записи в журналах здійснюються автоматично або вручну і можуть піддаватися несанкціонованому або неналежному втручання чи маніпуляціям. У випадку автоматизованих записів в журналах це може статися, наприклад, через те, що особи без відповідних повноважень мають доступ до вихідного коду або можуть вносити неналежні зміни до конфігурації (тобто, запис в журналі, хоча і автоматизований, може бути предметом маніпуляцій). І навпаки, заходи контролю стандартних автоматизованих записів в журналах, такі як заходи контролю створених системою журнальних записів, які безпосередньо і регулярно переносяться до Головної книги, не потребуватимуть зосередження відповідно до параграфу 26(a)(ii), якщо вважається, що їхня вразливість до несанкціонованого або неналежного втручання чи маніпулювання є незначною або взагалі відсутня, а отже, вони не призводять до ризику суттєвого викривлення на рівні твердження.

Інші заходи контролю, які аудитор вважає належними

64. В параграфі А165 МСА 315 (переглянутого у 2019) пояснюється, що інші заходи контролю, які визначаються на основі судження аудитора, можуть включати:

Пар. 26(a)(iv)

¹⁴ Параграф 26(a)(ii) МСА 315 (переглянутого 2019) стосується заходів контролю над записами в журналі, які необхідно вивчати як частину розуміння системи внутрішнього контролю суб’єкта господарювання. Параграф 26(a)(ii) МСА 315 (переглянутого у 2019) стосується як шахрайства, так і помилок, і зосереджується на заходах контролю записів в журналі, які усувають ризики суттєвого викривлення на рівні твердження. Параграф 33(a) МСА 240 вимагає від аудитора протестувати відповідність провідок, і зосереджується на ризиках суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Вимога МСА 240 націлена на перевірку записів в журналах та відповідає на ризик нехтування контролем управління персоналом.

¹⁵ МСА 315 (переглянутий у 2019), параграф 25(a)(i)

- (a) Заходи контролю, спрямовані на усунення ризиків, оцінених як більш високі в спектрі невід'ємних ризиків (але не визнаних значними ризиками);
- (b) Заходи контролю, пов'язані з узгодженням докладних записів з головною книгою; або
- (c) Додаткові заходи контролю суб'єкта господарювання, коли залучається організація, що надає послуги.

Недоліки контролю

65. При отриманні розуміння кожного компонента системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання можуть бути виявлені недоліки контролю (зокрема, за допомогою різних необхідних оцінок може бути виявлено, що політика або процедури суб'єкта господарювання не відповідають характеру та обставинам діяльності суб'єкта господарювання). У параграфі А182 матеріалів для застосування МСА 315 (переглянутого у 2019) пояснюється, що аудитор може розглянути вплив виявлених недоліків на подальші аудиторські процедури, які він виконує відповідно до МСА 330 (тобто, який вплив на підхід до аудиту може мати виявлений недолік).
66. Крім того, відповідно до МСА 265¹⁶ аудитор повинен визначити, чи є недолік або їх поєднання суттєвим недоліком (це питання далі розглядається в МСА 265).

Пар. 27

Розгляд інформаційних технологій

Нові визначення	Опис	Додаткові пояснювальні матеріали
Заходи контролю загальних інформаційних технологій (ІТ)	Заходи контролю над ІТ-процесами суб'єкта господарювання, які підтримують безперервне належне функціонування ІТ-середовища, включаючи безперервне ефективне функціонування заходів контролю обробки інформації та цілісності інформації (тобто, повноти, точності та достовірності інформації) в інформаційній системі суб'єкта господарювання. Також див. визначення терміну <i>ІТ-середовище</i> .	N/A
Заходи контролю обробки інформації	Заходи контролю, що стосуються обробки інформації в ІТ-додатках або ручних інформаційних процесів в інформаційній системі організації, які безпосередньо усувають ризики для цілісності інформації (тобто повноти, точності і достовірності транзакцій та іншої інформації).	Ризики для цілісності інформації виникають через схильність до неефективної реалізації інформаційної політики суб'єкта господарювання, яка є політикою, що визначає інформаційні потоки, записи і процеси звітності в інформаційній системі суб'єкта господарювання. Заходи контролю обробки інформації – це процедури, які підтримують ефективну реалізацію інформаційної

¹⁶ МСА 265, Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу

Нові визначення	Опис	Додаткові пояснювальні матеріали
		політики суб'єкта господарювання. Заходи контролю обробки інформації можуть бути автоматизованими (тобто вбудованими в ІТ-додатки) або виконуватись вручну (наприклад, засоби контролю введення або виведення) і можуть залежати від інших заходів контролю, включаючи інші заходи контролю обробки інформації або загальні заходи контролю ІТ. (Пар. А6)
Середовище ІТ	<p>Політики та процедури, які впроваджує суб'єкт господарювання, а також ІТ-інфраструктура і прикладне програмне забезпечення, які він використовує для підтримки операційної діяльності та реалізації бізнес стратегій. Для цілей цього МСА:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) ІТ-додаток – це програма або набір програм, які використовуються для ініціювання, обробки, запису та подання транзакцій або інформації. ІТ-додатки включають сховища даних і засоби створення звітів. (ii) ІТ-інфраструктура включає в себе мережу, операційні системи та бази даних, а також пов'язане з ними апаратне та програмне забезпечення. (iii) ІТ-процеси – це процеси суб'єкта господарювання для управління доступом до ІТ-середовища, управління змінами в програмах або змінами в ІТ-середовищі та управління ІТ-операціями. 	N/A
Ризики, що виникають в результаті використання ІТ	Схильність заходів контролю обробки інформації до неефективного проєктування або експлуатації, або ризики для цілісності інформації (тобто повноти, точності і достовірності транзакцій та іншої інформації) в інформаційній системі суб'єкта господарювання через неефективне проєктування або функціонування заходів контролю в ІТ процесах суб'єкта господарювання (див. середовище ІТ).	N/A

67. МСА 315 (переглянутий у 2019) суттєво змінив і доповнив вимоги та матеріали для застосування стосовно розгляду аудитором ІТ. Це враховує зростаюче використання та складність ІТ для багатьох суб'єктів господарювання. У параграфі А170 МСА 315 (переглянутого у 2019) пояснюється, що обсяг розуміння аудитором ІТ процесів, в тому числі ступінь, в якій суб'єкт господарювання має загальні заходи контролю ІТ, буде варіюватися, залежно від характеру та обставин суб'єкта господарювання та його середовища, а також залежно від характеру та ступеня заходів контролю, визначених аудитором. Також зазначається, що з ускладненням ІТ-середовища та ІТ-систем суб'єкта господарювання, до виконання робіт, ймовірно, залучатимуться члени команди зі спеціалізованими навичками в ІТ.¹⁷ Також приділяється увага масштабованості, особливо у випадках, коли ІТ-системи є менш складними, - див. подальші пояснення у параграфі 73 нижче.
68. Основні зміни, що стосуються ІТ, можна знайти в необхідному розумінні аудитором компонентів інформаційної системи та заходів контролю.
69. Загалом, для розуміння інформаційної системи необхідно розуміти наступні аспекти ІТ:
- (a) Середовище, що стосується інформаційної системи (нове визначення (див. нове визначення вище)). У параграфах А140–А141 МСА 315 (переглянутого у 2019) пояснюється, "чому" необхідне таке розуміння; та
 - (b) Використання суб'єктом господарювання ІТ (тобто ІТ-додатків, що стосуються потоків операцій та обробки інформації в інформаційній системі). У параграфах А142–А143 МСА 315 (переглянутого у 2019) міститься додаткове пояснення щодо розуміння аудитором використання ІТ при отриманні розуміння інформаційної системи.
70. Аудитор повинен лише ідентифікувати ІТ-додатки та інші аспекти ІТ-середовища, які піддаються ризикам, що виникають внаслідок використання ІТ¹⁸ (дивись нове визначення *ризиків, що виникають в результаті використання ІТ*, вище) для ідентифікованих контролів у компоненті заходів контролю (тобто, заходів контролю, визначених вище у параграфі 58). Ці ідентифіковані заходи контролю зосереджені на заходах контролю обробки інформації (нове визначення дивись вище), які безпосередньо стосуються цілісності інформації (тобто повноти, точності та достовірності операцій та іншої інформації).^{19,20} Після цього аудитор повинен ідентифікувати відповідні ризики, що виникають внаслідок використання ІТ, та загальні заходи контролю ІТ суб'єкта господарювання, які спрямовані на такі ризики²¹ (*загальні заходи контролю ІТ* - це нове визначення, дивись вище). Для цих "визначених" загальних заходів контролю ІТ необхідна оцінка D&I.
71. У матеріалах для застосування, викладених у параграфах А166–А174 МСА 315 (переглянутого у 2019) надано додаткові пояснення щодо ідентифікації ІТ-додатків та інших аспектів ІТ-середовища, а також пов'язаних з ними ризиків, що виникають внаслідок використання ІТ. У Додатку 5 до МСА 315 (переглянутого у 2019) також наведено приклади характеристик ІТ-додатків та інших аспектів ІТ-середовища, а також рекомендації, пов'язані з цими характеристиками. У Додатку 6 додатково пояснюються питання, що стосуються розуміння загальних заходів контролю.

¹⁷ МСА 315 (переглянутий у 2019), параграф А171

¹⁸ МСА 315 (переглянутий у 2019), параграф 26(b)

¹⁹ МСА 315 (переглянутий у 2019), параграф А148

²⁰ Аудитор не зобов'язаний виявляти і оцінювати всі засоби контролю за обробкою інформації, пов'язані з політикою суб'єкта господарювання, які визначають потоки операцій та інші аспекти діяльності суб'єкта господарювання з обробки інформації для значних класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації (параграф А148 МСА 315 (переглянутого у 2019)).

²¹ МСА 315 (переглянутий у 2019), параграф 26(c)

72. Стосовно визначення загальних заходів контролю ІТ, які підлягатимуть оцінці D&I (наприклад, загальних заходів контролю ІТ, пов'язаних із заходами контролю, визначеними в параграфі 26(a)(i)-(iv) МСА 315 (переглянутого у 2019) (такі як заходи контролю записів у журналах)), у матеріалах для застосування пояснюється:

- (a) Що заходи контролю, визначені аудитором, можуть залежати від звітів, створюваних системою, і в цьому випадку ІТ-додатки, які створюють ці звіти, можуть бути схильні до ризиків, що виникають в результаті використання ІТ. В інших випадках аудитор може не планувати покладатися на заходи контролю над такими звітами, створеними системою, і планувати безпосередню перевірку вхідних і вихідних даних таких звітів, і в цьому випадку аудитор може не ідентифікувати відповідні ІТ-додатки як схильні до ризиків, пов'язаних з ІТ (див. параграф А169 МСА 315 (переглянутого у 2019)). Залежно від характеру заходів контролю записів у журналах може існувати комбінація контролів, які можна перевірити безпосередньо, або ж аудитор може запланувати тестування загальних заходів контролю ІТ, які забезпечують послідовну роботу автоматизованого контролю, замість тестування безпосередньо автоматизованого заходу контролю.
- (b) Що обсяг розуміння ІТ процесів варіюватиметься залежно від характеру та обставин суб'єкта господарювання та його ІТ-середовища (див. параграф А170 МСА 315 (переглянутого у 2019) та наведені приклади).
- (c) Коли можуть бути доречними інші аспекти ІТ-середовища, на які впливають ризики, що виникають в результаті використання ІТ (див. параграф А172 МСА 315 (переглянутого у 2019)).
- (d) Що ідентифікація ризиків, які виникають внаслідок використання ІТ, стосується лише ідентифікованих ІТ-додатків для заходів контролю у компоненті заходів контролю (визначених у параграфі 26(b) МСА 315 (переглянутого у 2019)), та що при розгляді загальних заходів контролю ІТ вони розглядаються ширше (тобто, не обов'язково для кожного заходу контролю, визначеного у параграфі 26(a)) (див. приклади у матеріалах для застосування у параграфах А173-А174 МСА 315 (переглянутого у 2019)).

Отже, наприклад, у випадку заходів контролю записів у журналах не всі заходи контролю записів у журналі, генерованих системою, які визначені у параграфі 26(a)(ii) МСА 315 (переглянутого у 2019), повинні мати відповідні загальні заходи контролю ІТ, для яких вимагається проведення оцінки D&I. Скоріше загальні заходи контролю ІТ розглядаються з точки зору того, як вони пов'язані з відповідними ризиками, що виникають внаслідок використання ІТ для ІТ-додатків стосовно заходів контролю, визначених у параграфах 26(a)(i)-(iv) МСА 315 (переглянутого у 2019). Визначення цих загальних заходів контролю ІТ, що підлягають оцінці D&I, буде судженням, що ґрунтується на характері та обставинах суб'єкта господарювання, включаючи його інформаційну систему.

73. Масштаб розуміння аудитором ІТ процесів, в тому числі ступеня, в якому суб'єкт господарювання впровадив загальні заходи контролю ІТ, буде змінюватися залежно від характеру та обставин суб'єкта господарювання, його середовища ІТ, а також характеру та обсягу заходів контролю, ідентифікованих аудитором. Наведено приклади, що ілюструють масштабованість (наприклад, для суб'єкта господарювання, який використовує комерційне програмне забезпечення, та для суб'єкта господарювання, який має декілька ІТ-додатків та складні ІТ-процеси) (див. параграфи А170-А171 МСА 315 (переглянутого у 2019)). Додаток 5 (параграф 15) також присвячений масштабованості ІТ-додатків та ризикам, що виникають внаслідок використання ІТ.

Зміни в ідентифікації та оцінці ризиків суттєвого викривлення

Нові визначення	Опис	Додаткові пояснювальні матеріали
Релевантні твердження	Твердження про клас операцій, залишок рахунків або розкриття інформації, якщо воно містить виявлений ризик суттєвого викривлення. Визначення релевантності твердження проводиться до розгляду будь-яких пов'язаних з ним заходів контролю (тобто невід'ємний ризик)	Ризик суттєвого викривлення може бути пов'язаний з більш ніж одним твердженням, і в цьому випадку всі твердження, до яких відноситься такий ризик, є релевантними твердженнями. Якщо твердження не містить виявленого ризику суттєвих викривлень, то воно не є релевантним. (Пар. А9)
Значний клас операцій, залишок рахунку або розкриття інформації	Клас операцій, залишок рахунку або розкриття інформації, для яких є одне або кілька відповідних тверджень.	N/A

74. МСА 315 (переглянутий у 2019) відокремив вимоги щодо ідентифікації ризиків суттєвого викривлення від вимог до оцінки цих ризиків. Зміни в цьому розділі спрямовані на розробку концептуальних засад, які допоможуть аудиторам ефективно виявляти та оцінювати ризики суттєвих викривлень.

Ідентифікація ризиків суттєвого викривлення

75. Як зазначено вище, модель аудиторського ризику не змінилася. Аудитор повинен ідентифікувати ризики суттєвого викривлення як на рівні фінансової звітності, так і на рівні тверджень. Ідентифікація ризиків суттєвого викривлення, як і раніше, виконується до розгляду будь-яких пов'язаних заходів контролю (тобто невід'ємного ризику) (дивись параграф А186 МСА 315 (переглянутого у 2019)). Твердження залишаються незмінними, і аудитор може використовувати різні за умови, що всі аспекти тверджень, викладені в стандарті, були охоплені (дивись параграфи А189–А191 МСА 315 (переглянутого у 2019)).
76. Ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності - це ризики, які пов'язані з фінансовою звітністю в цілому та потенційно впливають на багато тверджень (наприклад, якщо управлінський персонал не є компетентним, це може мати загальний вплив на фінансову звітність)). МСА 315 (переглянутий у 2019) приділяє більше уваги ризикам на рівні фінансової звітності та краще пояснює зв'язок між ризиками суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень. Це пов'язано з тим, що аудитору необхідно визначити, чи мають ідентифіковані ризики всеохоплюючий вплив на фінансову звітність, а отже, вимагають загальної відповіді відповідно до МСА 330.²² Ризики на рівні фінансової звітності також можуть впливати на окремі твердження, а отже можуть також допомогти у визначенні аудиторських процедур у відповідь на ці оцінені ризики.

Пар. 28

²² МСА 300, *Планування аудиту фінансової звітності*

77. На ідентифікацію ризиків на рівні фінансової звітності також впливають:
- (a) Розуміння аудитором системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, зокрема оцінка та ідентифікація недоліків непрямих компонентів (див. параграфи 42(б) та 49-51 вище).
 - (b) Вразливість до викривлення внаслідок факторів ризику шахрайства, що впливають на невід'ємний ризик (див. параграф А197 МСА 315 (переглянутого у 2019)).
78. Ризики суттєвого викривлення, що не стосуються фінансової звітності в цілому, є ризиками на рівні тверджень.
79. При ідентифікації ризиків суттєвого викривлення на рівні твердження аудитор тепер зобов'язаний також визначити релевантні твердження та пов'язані з ними значні класи операцій, залишки на рахунках та розкриття інформації. Обидва ці поняття є новими – дивись вище нові визначення. Пар. 29
80. Доречні твердження призначені для того, щоб зосередити увагу аудиторів на тих твердженнях щодо класу операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації, для яких характер або обставини є такими, що існує обґрунтована ймовірність виникнення викривлення (викривлень), і вони є суттєвими, якщо таке (такі) викривлення виникне. Як зазначено в параграфі 6 вище, до МСА 200 було додано матеріал для застосування щодо "ризиків суттєвого викривлення" з метою додаткового пояснення цього порогового значення.
81. За визначенням, значний клас операцій, залишок на рахунку або розкриття інформації - це клас, в якому є одне або більше релевантних тверджень. Визначення значних класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації допомагає прояснити роботу аудитора щодо розуміння інформаційної системи, а також розробити дії аудитора у відповідь, які вимагаються МСА 330. Стосовно розкриття інформації у матеріалах для застосування у параграфі А204 МСА 315 (переглянутого у 2019) пояснюються питання, які можуть визначати суттєвість розкриття інформації.

Оцінка ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності

82. МСА 315 (переглянутий у 2019) пояснює мету оцінки ризиків *на рівні фінансової звітності*, а саме, що вимога оцінювати ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності є двоєдиною: визначити, чи впливають такі ризики на оцінку ризиків на рівні твердження; та оцінити характер і ступінь їх загального впливу на фінансову звітність. Пар. 30

Оцінка ризиків суттєвого викривлення на рівні твердження

83. У вступі до МСА 315 (переглянутого у 2019) *спектр невід'ємного ризику* описується як "ступінь, в якій змінюється невід'ємний ризик."²³ Оцінка невід'ємного ризику на рівні твердження являє собою судження в межах діапазону, від нижчого до вищого, за спектром невід'ємного ризику (див. параграфи А208-209 МСА 315 (переглянутого у 2019)). Аудитор може розподіляти оцінені ризики суттєвого викривлення за категоріями у спектрі невід'ємного ризику – ці категорії можуть бути описані по-різному, але оцінка аудитором невід'ємного ризику має бути доречною, щоб дії у відповідь на ці оцінені ризики відповідали оцінці невід'ємного ризику та причинам такої оцінки.

²³ МСА 315 (переглянутий у 2019), параграф 5

84. Підхід до оцінки невід'ємного ризику *на рівні твердження* був вдосконалений. Хоча він є більш деталізованим, ніж вимоги попередньої версії стандарту (МСА 315 (переглянутого)), він призначений для забезпечення більшої послідовності в оцінці ризиків суттєвих викривлень. Аудитор зобов'язаний:

Пар. 31

- (a) *Оцінити ймовірність та величину викривлення* — відносні ступені ймовірності та величини можливого викривлення допомагають визначити, де в спектрі невід'ємного ризику оцінюється виявлений ризик викривлення. На ймовірність та величину можливого викривлення впливають фактори невід'ємного ризику (як окремо, так і в поєднанні), але також визнається, що невід'ємний ризик може бути вищим для одних тверджень, ніж для інших. Розглядаючи величину викривлення, аудитор враховує розмір, характер або обставини можливого викривлення (тобто бере до уваги кількісні та якісні аспекти).
- (b) *Визначити, де саме в спектрі невід'ємного ризику оцінюється можливе викривлення* — чим вищий ступінь вразливості класу операцій, залишку на рахунку або розкриття інформації до суттєвого викривлення, тим вищою в спектрі невід'ємного ризику буде оцінка невід'ємного ризику, і навпаки. Аудитор застосовує професійне судження при визначенні значущості комбінації ймовірності і величини викривлення.
- Для того, щоб ризик оцінювався як вищий у спектрі невід'ємного ризику, не обов'язково, щоб і величина, і ймовірність оцінювалися як високі – скоріше, саме перетин величини і ймовірності визначатиме, чи є оцінений невід'ємний ризик вище або нижче в спектрі невід'ємного ризику. Наприклад, більш висока оцінка невід'ємного ризику може бути результатом більш низької ймовірності виникнення ризику, але дуже високої його величини.²⁴
 - Стандарт не визначає класифікацію по спектру невід'ємного ризику, але визнає, що вона може бути використана аудитором.²⁵
85. Оцінка невід'ємних ризиків у такий спосіб допомагає аудиторам розробити належні заходи у відповідь на ризик суттєвого викривлення. Наприклад, чим вище в спектрі невід'ємного ризику оцінюється виявлений ризик, тим більш переконливими мають бути аудиторські докази для реагування на оцінений ризик. Крім того, цей спосіб оцінки невід'ємного ризику також допомагає визначити значні ризики (дивись далі).

Значні ризики

86. Замість того, щоб зосередитися на реагуванні на ризики (як це було зроблено у визначені МСА 315 (переглянутого)),²⁶ дефініція значного ризику в МСА 315 (переглянутому у 2019) була змінена, зосереджуючись на випадках, коли оцінка невід'ємного ризику наближається до верхньої межі спектра невід'ємного ризику. Передбачається, що це може стосуватися одного або кількох ризиків і може змінюватися від періоду до періоду залежно від характеру та обставин суб'єкта господарювання. Таким чином, два суб'єкти господарювання в одній галузі не обов'язково матимуть однакові значні ризики.

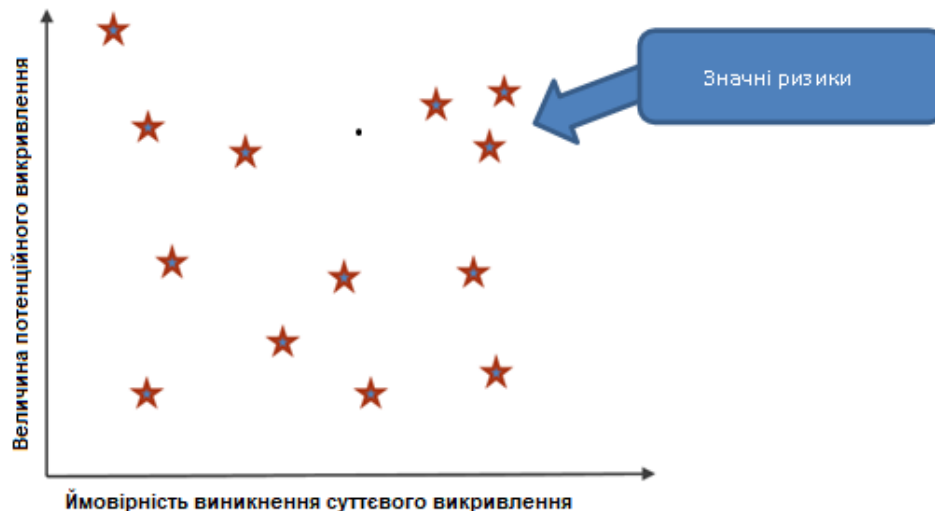
Пар. 32

²⁴ МСА 315 (переглянутий у 2019), параграф А213

²⁵ МСА 315 (переглянутий у 2019), параграф А214

²⁶ МСА 315 (переглянутий) визначає "значний ризик" як "ідентифікований та визначений ризик суттєвого викривлення, що, за судженням аудитора, потребує спеціального розгляду під час аудиту".

87. Переглянуте визначення значного ризику включає два елементи. Ризик вважається значним, якщо:
- (a) Оцінка невід'ємного ризику наближається до верхньої межі спектру невід'ємного ризику внаслідок ступеня впливу факторів невід'ємного ризику на поєднання ймовірності виникнення викривлення та величини потенційного викривлення у випадку, якщо таке викривлення станеться. Поєднання ймовірності та величини означає, що значний ризик може потенційно мати низьку ймовірність, але його величина може бути дуже високою, якщо він виникне. Хоча такі ризики менш ймовірно будуть значними ризиками (порівняно з ризиками, які мають високу ймовірність та високу величину), вони не були однозначно виключені; або
 - (b) Ризик має розглядатися як значний ризик відповідно до вимог інших МСА (наприклад, ризику шахрайства).
88. Якщо інший МСА не вимагає визначати ризик як значний, визначення значних ризиків є питанням професійного судження. У параграфі А221 МСА 315 (переглянутого у 2019) наводяться деякі приклади питань, у яких значні ризики можуть бути більш поширеними.



89. Хоча заходи у відповідь на ризики більше не є основою для визначення аудитором того, що є значним ризиком, після того, як ризик визначено як значний, МСА 315 (переглянутий у 2019 році) та інші МСА все ще містять конкретні заходи у відповідь на ті ризики, які визначено як значні. Наприклад, як пояснюється у параграфі 58 вище (компонент заходів контролю), заходи контролю, пов'язані зі значними ризиками, повинні бути ідентифіковані та виконана оцінка їх D&I.

Ризик контролю

90. МСА 315 (переглянутий у 2019 році) більше не передбачає можливості оцінювати невід'ємний ризик і ризик контролю разом, тобто їх потрібно оцінювати окремо (хоча ризик контролю не ідентифікується, розуміння аудитором компонентів системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання допомагає аудитору в його оцінці).
91. Існує також тісніший зв'язок між оцінкою ризику контролю та роботою, проведеною для отримання розуміння компонентів системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

Розуміння аудитором системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання формує очікування аудитора щодо ефективності функціонування заходів контролю і того, чи планує аудитор тестувати ефективність функціонування заходів контролю при розробці та виконанні подальших аудиторських процедур відповідно до МСА 330.

92. Будь-які плани тестування ефективності функціонування заходів контролю ґрунтуються на припущенні, що заходи контролю працюють ефективно, і це є основою для оцінки аудитором ризику контролю. Відповідно, якщо на основі роботи, виконаної у компоненті заходів контролю (див. параграф 58 вище), аудитор не планує тестувати ефективність функціонування заходів контролю, оцінка ризику контролю є такою, що оцінка ризику суттєвого викривлення дорівнює оцінці невід'ємного ризику (тобто ризик контролю є "максимальний"). Тому, якщо аудитор планує застосовувати переважно підхід до аудиту по суті, то після отримання розуміння компонентів системи внутрішнього контролю та проведення відповідної роботи з цією метою, (згідно вимог параграфів 21 – 27 МСА 315 (переглянутого у 2019)), немає потреби в подальшому тестуванні заходів контролю.
93. МСА 315 (переглянутий у 2019) також підкреслює, що якщо аудитор планує перевірити ефективність функціонування заходів контролю, а вони автоматизовані, може виникнути необхідність перевірити ефективність функціонування відповідних загальних заходів контролю ІТ, які підтримують функціонування цих автоматизованих заходів контролю (див. параграф А229 МСА 315 (переглянутого у 2019)).

Оцінка аудиторських доказів, отриманих від процедур оцінки ризиків

94. Для посилення професійного скептицизму в стандарті додано нову вимогу проводити оцінку того, чи забезпечують аудиторські докази, отримані в результаті процедур оцінки ризиків, належну основу для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення (параграф 35 МСА 315 (переглянутого у 2019)).

Пар. 35



Новий стенд-бек – Класи операцій, залишки рахунків і розкриття інформації, які не є значними, але є суттєвими

95. З метою посилення та покращення повноти процесу ідентифікації ризиків, як тільки аудитор наближається до завершення процесу, необхідна нова допоміжна процедура (параграф 36 МСА 315 (переглянутого у 2019)).

Пар. 36

96. Аудитор повинен оцінити повноту значних класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації, визначених аудитором. Це робиться шляхом зосередження уваги на тих класах операцій, залишках на рахунках та розкритті інформації, які є суттєвими (кількісно або якісно), але не були ідентифіковані як значні (тобто не було ідентифіковано ризиків суттєвого викривлення, а отже, не було релевантних тверджень).

97. Слід зазначити, що параграф 18 МСА 330, який також спрямований на "суттєві" класи операцій, залишки на рахунках та розкриття інформації, залишається чинним (тобто вимагає застосування процедур по суті для всіх суттєвих класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації). Взаємозв'язок нового резервного механізму в МСА 315 (переглянутому у 2019 р.) та вимоги в МСА 330 додатково пояснюється в параграфах А233– А235 МСА 315 (переглянутого у 2019). У межах проекту з перегляду МСА 315 (переглянутого), РМСАНВ переглянула взаємозв'язок між новою вимогою МСА 315 (переглянутого у 2019) та параграфом 18 МСА 330, а також необхідність останнього, незважаючи на те, що ці параграфи мають схожу мету - захистити від недосконалої ідентифікації та оцінювання ризиків. Рада вирішила зберегти параграф 18 МСА 330, але внесла до нього зміни, щоб:

- Пояснити, що параграф 18 МСА 330 застосовується до класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації, які є "кількісно або якісно суттєвим" для узгодження зі сферою застосування МСА 315 (переглянутого у 2019),
- Пояснити у матеріалах для застосування²⁷ взаємозв'язок цієї вимоги з новою концепцією значних класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації.
- Пояснити, що не всі твердження щодо класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації, на які впливає ця вимога, потрібно тестувати. У параграфі А42а відповідних та подальших змін до МСА 330 пояснюється, що при розробці процедур по суті, які повинні бути виконані, процедури зосереджуються на тих твердженнях, щодо яких у разі виникнення викривлення існує обґрунтована ймовірність того, що викривлення буде суттєвим.

Документація

98. На основі уточнень і вдосконалень, внесених до МСА 315 (переглянутого у 2019), РМСАНВ погодилася з тим, що потрібно буде документувати більше (з точки зору вимог МСА 230²⁸), зокрема вимогу щодо документування значних суджень²⁹, які застосовуються аудитором під час ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення. Однак, щоб зосередити увагу на деяких ключових змінах, зокрема, щодо заходів контролю та значних ризиків, необхідна нова та вдосконалена документація:
- (a) Ключових елементів розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, застосовної концептуальної основи фінансової звітності та кожного з компонентів системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання (було зазначено конкретні параграфи, в яких вимагається документування цих аспектів). Документація повинна включати джерело інформації, а також виконані процедури оцінки ризиків.
 - (b) D&I заходів контролю в компоненті заходів контролю.
 - (c) Ідентифікованих та оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень. Це також включає значні ризики та ризики, для яких процедури по суті самі по собі не забезпечують достатніх належних аудиторських доказів. Обґрунтування суттєвих суджень також має бути задокументоване.
 - (d) У параграфі А238 МСА 315 (переглянутого у 2019) також зазначено різні питання, які можуть бути задокументовані, щоб продемонструвати застосування аудитором професійного скептицизму.



²⁷ МСА 315 (переглянутий у 2019), параграф А233

²⁸ МСА 230, *Аудиторська документація*

²⁹ МСА 230, параграф 8(c)

Метою РМСАНВ є служіння суспільним інтересам шляхом встановлення високоякісних стандартів аудиту, надання впевненості та інших пов'язаних стандартів і сприяння зближенню міжнародних та національних стандартів аудиту і надання впевненості, таким чином підвищуючи якість і послідовність практики у всьому світі та зміцнення суспільної довіри до глобальної професії аудитора та надання впевненості.

РМСАНВ розробляє стандарти аудиту і надання впевненості та рекомендації для використання всіма професійними бухгалтерами в рамках спільного процесу встановлення стандартів за участю Ради з нагляду за інтересами громадськості, яка здійснює нагляд над діяльністю РМСАНВ, і Консультативної дорадчої групи РМСАНВ, яка забезпечує внесок інтересів громадськості у розробку стандартів та керівництв

Структури і процеси, які підтримують діяльність РМСАНВ забезпечуються Міжнародною федерацією бухгалтерів[®] або МФБ[®].

РМСАНВ та МФБ не несуть відповідальності за збитки, заподіяні будь-якій особі, яка діє або утримується від дій, покладаючись на матеріал у цій публікації, незалежно від того чи спричинені такі збитки через недбалість або іншим чином.

Авторське право © МФБ, Липень 2022. Всі права застережені.

"Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості", "Міжнародні стандарти аудиту", "Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості", "Міжнародні стандарти завдань з огляду", "Міжнародні стандарти супутніх послуг", "Міжнародні стандарти контролю якості", "Нотатки з міжнародної практики аудиту", "РМСАНВ", "МСА", "МСЗНВ", "МСЗО", "МССП", "МСКЯ", "НМПА", та логотип РМСАНВ є торговельними марками МФБ, або зареєстрованими знаками на товари і послуги МФБ у США та інших країнах.

Це "Керівництво з першого впровадження МСА 315 (переглянутого у 2019), "Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення" було опубліковано Міжнародною федерацією бухгалтерів у липні 2022 року англійською мовою, перекладено на українську мову Аудиторською палатою України у 2023 році та використовується з дозволу МФБ (IFAC). Затвердженим текстом усіх публікацій МФБ є текст, опублікований МФБ англійською мовою. МФБ не несе відповідальності за точність і повноту перекладу, а також за дії, які можуть виникнути в результаті такого перекладу.

Авторське право на текст англійською мовою "Керівництво з першого впровадження МСА 315 (переглянутого у 2019), "Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення" © 2022 належить МФБ. Всі права застережені.

Авторське право на текст перекладу українською мовою "Керівництво з першого впровадження МСА 315 (переглянутого у 2019), "Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення" © 2023 належить МФБ. Всі права застережені.

Назва мовою оригіналу: First-Time Implementation Guide ISA 315 (Revised 2019) Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement.

Для отримання інформації про авторське право, торговельну марку та дозволи, прохання перейти до [permissions](#) або звернутися до permissions@ifac.org.



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

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