

ПРОЦЕС ІДЕНТИФІКАЦІЇ ТА ОЦІНЮВАННЯ РИЗИКІВ: ПОРАДИ ЩОДО ВПРОВАДЖЕННЯ МСА 315 (ПЕРЕГЛЯНУТОГО У 2019)

Шукаєте поради щодо того, як застосовувати окремі нові та інші вимоги [Міжнародного стандарту аудиту \(МСА\) 315 \(переглянутого у 2019 р\)](#)? Вас цікавить, чому існують деякі вимоги МСА 315 (переглянутого у 2019) та як вони сприяють ефективному аудиту? Прочитайте це керівництво, щоб дізнатися!

ВІДМОВА ВІД ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Ця публікація розроблена з метою допомогти фахівцям-практикам у впровадженні МСА 315 (переглянутого у 2019) "*Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення*", але не призначений для заміни читання самого стандарту. Він не розглядає всі вимоги МСА 315 (переглянутого у 2019), а зосереджується лише на окремих нових вимогах та деяких інших вимогах.

Крім того, практикуючий фахівець має використовувати цей інструмент у світлі свого професійного судження та фактів і обставин, пов'язаних з кожним конкретним аудитом. Слід також зазначити, що наведені приклади не є вичерпними та не представляють усі аспекти ідентифікації та оцінки ризику, а надаються скоріше для того, щоб допомогти аудитору пройти через певні сценарії, а не через кожну ситуацію, яка може виникнути під час аудиту.

МФБ відмовляється від будь-якої відповідальності чи зобов'язань, які можуть виникнути, прямо чи опосередковано, внаслідок використання та застосування цієї публікації.

Стандарт, що обговорюється

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

Дата набрання чинності

Зміни до МСА 315 (переглянутого у 2019) застосовуються для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються 15 Грудня 2021 року або пізніше.

¹ МСА 315 (переглянутий у 2019) також застосовується до аудитів в межах застосування МСА 805, Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту. МСА 315 (переглянутий у 2019) пристосовується якщо необхідно за обставин, що застосовуються до аудиту іншої історичної фінансової інформації.

Фокус цього Інструменту

Цей неофіційний Інструмент з впровадження для аудиторів (*Інструмент*) підкреслює масштабованість стандарту з акцентом на менш складних суб'єктах господарювання (МССГ).²

Форма і зміст цього Інструменту

Нижче наведено стислий виклад змісту цього *Інструменту*:

- Малюнок 1 — огляд процесу ідентифікації та оцінки ризиків в МСА 315 (переглянутому у 2019).
 - Кожна мітка **Малюнку 1** відображається у виносці, позначеній **N1**. Щоб перейти до розділу, присвяченого певній темі, натисніть на відповідній мітці. Щоб повернутися до Малюнка 1 клацніть безпосередньо в кожному розділі. Розташування виноски на рисунку 1 вказує на частину процесу ідентифікації та оцінки ризику, до якої головним чином відноситься обговорюване питання.
- Коротке обговорення вибраних основних концепцій, що лежать в основі процесу ідентифікації та оцінки ризиків, і способів їх застосування, таких як:
 - Динамічний та ітеративний процес оцінки ризику
 - Професійне судження та професійний скептицизм
 - Масштабованість
- Пояснення окремих:
 - Нових вимог (питання N1 - N6)
 - Пояснення нових вимог (питання N1 - N6) можуть включати те, як вони пов'язані з іншими вимогами та матеріалами щодо застосування, які зараз існують і не є новими.
 - Інших вимог (питання O1 - O5)

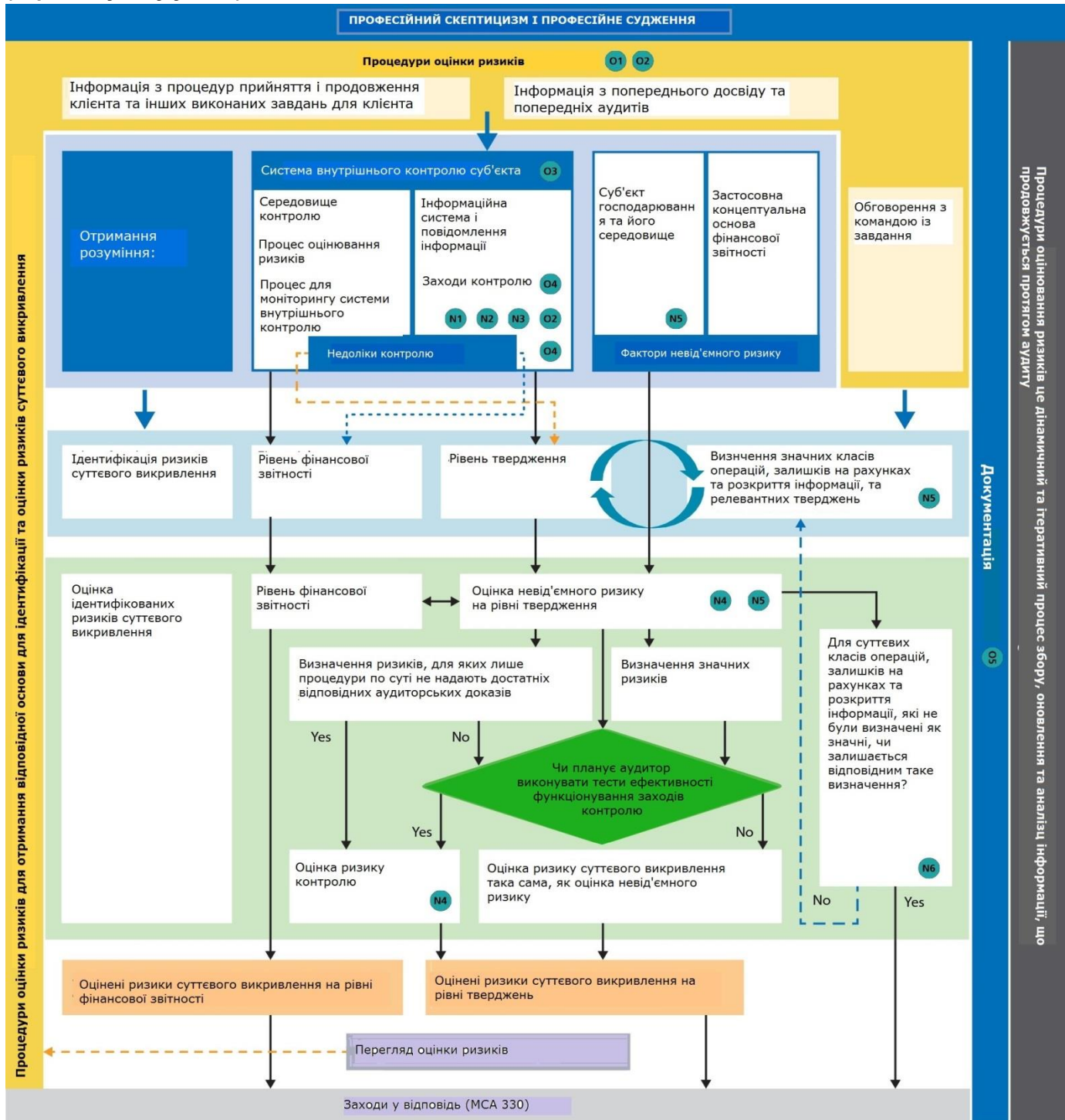
Подяка

Цей Інструмент базується на матеріалах [Інструменту впровадження для аудиторів](#), виданого організацією Сертифікованих професійних бухгалтерів Канади (CPA Канада) та використовується з дозволу CPA Канади.

² МСА не дають визначення менш складного суб'єкта господарювання (МССГ). МСА 315 (переглянутий 2019) призначений для аудиту всіх підприємств незалежно від розміру чи складності, а матеріали для застосування включають конкретні міркування як для менш, так і для більш складних підприємств, де це доречно. Хоча розмір суб'єкта може бути індикатором його складності, деякі менші організації можуть бути складними, а деякі великі підприємства можуть бути менш складними. Наразі РМСАНВ має пропозицію щодо нового стандарту аудиту МССГ, який надає додатковий контекст щодо того, що може бути МССГ.

Огляд процесу ідентифікації та оцінювання ризиків у МСА 315 (переглянутому в 2019)

Малюнок 1^{3,4}: ОГЛЯД ПРОЦЕСУ ІДЕНТИФІКАЦІЇ ТА ОЦІНЮВАННЯ РИЗИКІВ У МСА 315 (переглянутому у 2019)



3 Це зображення є витягом з вступу до МСА 315 (переглянутого у 2019): "Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення" Ради з міжнародних стандартів аудиту і надання впевненості, опублікованого Міжнародною федерацією бухгалтерів у грудні 2019.

4 МСА 315 (переглянутий у 2019) призначений для всіх аудитів всіх суб'єктів господарювання незалежно від розміру чи складності. Матеріали для застосування та це керівництво включають міркування, характерні для менш складних суб'єктів.

Окремі ключові принципи, що лежать в основі процесу ідентифікації та оцінювання ризиків

Мета

МСА 315 (переглянутий у 2019) "Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення" був значно переглянутий. Зміни і нові вимоги призначені для того, щоб уточнити та допомогти вам у визначенні та оцінці ризиків суттєвих викривлень у більш послідовний та надійний спосіб. Після виявлення та оцінки ризиків суттєвих викривлень, МСА 330 "Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики" вимагає від вас розробити та виконати подальші аудиторські процедури з метою належного реагування на ці ризики суттєвого викривлення і дійти висновку, чи було отримано достатні відповідні аудиторські докази. Таким чином, якість вашого процесу ідентифікації та оцінки ризиків (далі – оцінювання ризиків) має всеохоплюючий вплив на всі аспекти аудиту. Отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, застосовної концептуальної основи фінансового звітування (ЗКОФЗ) та системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання надає вам систему відліку, у межах якої ви визначаєте та оцінюєте ризики суттєвих викривлень. Хоча цей МСА був значним чином переглянутий, модель аудиторського ризику та ваша ціль ідентифікувати і оцінити ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень внаслідок шахрайства чи помилки залишаються незмінними.⁵

Динамічний та повторюваний процес оцінювання ризиків

У правій колонці **Малюнку 1** зазначено, що процес оцінювання ризиків є динамічним та повторюваним. Ваші попередні оцінки ризиків та заплановані заходи у відповідь на ці оцінки, можливо, доведеться змінити, якщо під час аудиту буде отримана нова інформація. Вам потрібно бути уважними до цієї можливості протягом всього аудиту. Це можуть бути зміни як у загальні заходи у відповідь, так і зміни у подальші аудиторські процедури. Цей ключовий момент підкреслюється включенням поля "перегляд оцінки ризику" внизу малюнка.

Професійне судження і професійний скептицизм

МСА 200 "Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту" вимагає від вас застосовувати професійне судження та підтримувати професійний скептицизм⁶ під час планування та виконання аудиту, в тому числі під час виконання процедур оцінювання ризиків.⁷ Наприклад, одне судження, яке вам потрібно зробити – чи є ідентифікований ризик значним ризиком (дивись запитання **N5**).

Зміни були внесені в стандарт, щоб сприяти більш скептичному мисленню аудитора під час виконання процедур оцінки ризиків. Важливо підкреслити, що при плануванні та виконанні процедур оцінювання ризиків, ви робите це так, щоб не бути упередженим у бік отримання доказів, які можуть бути підтверджувальними або навпаки, у бік виключення аудиторських доказів, які можуть бути суперечливими. Це може допомогти вам у застосуванні професійного скептицизму під час ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення. Професійний скептицизм це ставлення, яке використовується під час професійних суджень, які в подальшому забезпечують основу для дій.

⁵ Інформаційний бюлетень РМСАНВ "Вступ до МСА 315 (переглянутого 2019 р.) "Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень" містить огляд значних змін.

⁶ МСА 200 "Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту" дає визначення поняттям "професійне судження" та "професійний скептицизм". Дивись МСА 200.13 (к) та (l).

⁷ МСА 315.12(j) визначає "процедури оцінювання ризиків" як аудиторські процедури, розроблені та виконувані для ідентифікацій та оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки на рівні фінансової звітності та тверджень.

Простими словами, проявляючи професійний скептицизм ви не просто прагнете підтвердити цифру у фінансовій звітності. Ви можете проявити професійний скептицизм:

- Ставлячи під сумнів суперечливу інформацію та достовірність документів;
- Розглядаючи відповіді на запити на іншу інформацію, отриману від управлінського персоналу та осіб, наділених найвищими повноваженнями;
- Зберігаючи увагу до умов, які можуть вказувати на можливі викривлення внаслідок шахрайства або помилки; та
- Обмірковуючи, чи підтверджують отримані аудиторські докази вашу ідентифікацію та оцінку ризиків суттєвого викривлення з урахуванням характеру і обставин суб'єкта господарювання.

Масштабованість

МСА 315 (переглянутий у 2019) застосовується до аудиту фінансової звітності всіх підприємств, незалежно від їх характеру, розміру або складності. МСА 315 (переглянутий 2019) містить деякі нові пояснювальні матеріали щодо застосування (в тому числі приклади), у яких викладені питання для розгляду під час аудиту менш складних суб'єктів господарювання (МССГ). Ці параграфи позначені заголовком “Масштабованість”.

Загалом параграфи про масштабованість надають пояснення, як застосовувати вимоги МСА 315 (переглянутий 2019) до всіх типів організацій – від менш складних до більш складних, – і сприяють професійному судженню при визначенні того, які аудиторські процедури виконувати. Крім того, у цих параграфах містяться корисні нагадування, що менш складні суб'єкти можуть мати систем і процеси, що не мають формального оформлення, та що на різні аспекти систем внутрішнього контролю менш складних суб'єктів впливають пряма участь власника-керівника підприємства або виконавчого директора неприбуткової організації (для спрощення, у прикладах, наведених у цьому Інструменті, далі власник-менеджер), і можуть відповідати характеру та обставинам суб'єкта господарювання.

Примітка: В цьому Інструменті обговорюються різні питання, що стосуються масштабованості . Пояснення та приклади, наведені далі, надаються в контексті МССГ.

Пояснення нових вимог

№1 - Чому МСА 315 (переглянутий у 2019) тепер визначає заходи контролю, які ви повинні ідентифікувати з метою розуміння компоненту заходів контролю?

(МСА 315.26)

Раніше від вас вимагалось ідентифікувати “заходи контролю, що є доречними для аудиту.” Конкретні заходи контролю, які потрібно було ідентифікувати, були включені до різних стандартів, що призвело до різних тлумачень та непослідовної практики. Отже, переглядаючи МСА 315 (переглянутий у 2019) РМСАНВ зібрала і згрупувала разом всі доречні заходи контролю, які необхідно розуміти з метою ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення, що дозволяє прояснити, які саме заходи контролю є предметом вимог компоненту заходів контролю.

Повернутись до [Малюнка 1](#).

Щоб зрозуміти компонент заходів з контролю, ви повинні визначити заходи контролю, які спрямовані на ризик суттєвого викривлення на рівні твердження.

Там, де вони існують, вони включають:

1. Заходи контролю, спрямовані на усунення ризику, який визначений вами як значний ризик
2. Заходи контролю над записами у журналах, включаючи нестандартні записи у журналі, що використовуються для реєстрації неповторюваних, незвичайних операцій або коригувань
3. Заходи контролю, для яких ви плануєте перевірити ефективність функціонування при визначенні характеру, часу та обсягу тестування по суті (вони включають заходи контролю, спрямовані на усунення ризиків, для яких самі по собі процедури перевірки по суті не забезпечують достатніх належних аудиторських доказів)
4. Інші заходи контролю, які на основі вашого професійного судження ви вважаєте прийнятними для досягнення мети отримання аудиторських доказів, які забезпечать відповідну основу для:
 - a. Ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень; та
 - b. Розробки подальших аудиторських процедур у відповідності з МСА 330
- Загальні заходи контролю ІТ, які спрямовані на усунення ризику, що виникає внаслідок використання суб'єктом господарювання ІТ

Інші міжнародні стандарти аудиту⁸ також просять вас ідентифікувати наступні конкретні заходи контролю в складі компонентів внутрішнього контролю, якщо це можливо:

- Заходи контролю, стосовно інформації, яка обробляється обслуговуючою організацією
- Заходи контролю, встановлені стосовно відносин із пов'язаними сторонами, для виявлення, обліку та розкриття інформації відповідно до ЗКОФЗ, дозволу та затвердження значних операцій та угод з пов'язаними сторонами, а також дозволу та затвердження значних операцій та угод, які виходять за межі звичайного ходу бізнесу

Вам слід звернутися до відповідних підпунктів МСА 315.26 і параграфів А147-А157 для отримання додаткової інформації стосовно заходів контролю 1. - 5. вище. Крім того, РМСАНВ розробила [Керівництво з першого впровадження МСА 315 \(переглянутого у 2019\)](#), і параграфи 57-64 є особливо корисними для пояснення ідентифікованих заходів контролю у компоненті заходів контролю.

⁸ МСА 402 "Положення щодо аудиту суб'єкта господарювання, що користується послугами організації, що надає послуги" (параграф 10) та МСА 550 "Пов'язані сторони" (параграф 14).

Для заходів контролю, ідентифікованих вами під час розгляду компонента заходів контролю, ви повинні:

- Оцінити, чи заходи контролю розроблені ефективно для усунення ризику суттєвого викривлення на рівні твердження, або для підтримки функціонування інших заходів контролю, та
- Визначити, чи було впроваджено захід контролю, за допомогою виконання процедур на додаток до опитування персоналу суб'єкта господарювання.

Якщо ви дійшли висновку, що ці заходи контролю не були розроблені належним чином для запобігання, або виявлення та виправлення суттєвого викривлення, або не були впроваджені, ви повинні визначити, чи є такі недоліки, окремо або в поєднанні, суттєвим недоліком згідно МСА 265 "Повідомлення про недоліки у системі внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями",⁹ а також може знадобитися розглянути вплив недоліків у структурі заходів контролю на розробку подальших аудиторських процедур згідно МСА 330.¹⁰

Дивись питання **03**, де пояснюється, чому ви повинні отримати розуміння компонента заходів контролю в системі внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

Дивись питання **02** для додаткової інформації щодо отримання аудиторських доказів щодо структури і впровадження заходів контролю у компоненті заходів контролю.

Далі наведені приклади того, як може бути застосований параграф 26 МСА 315 (переглянутого у 2019).

1. Заходи контролю, спрямовані на ризик, який ви вважаєте значним

Усі оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства розглядаються як значні ризики – існує спростовне припущення, що існують ризики шахрайства при визнанні доходу.¹¹ Крім того, також можуть існувати значні ризики, які не пов'язані з ризиками шахрайства щодо визнання доходу.

Приклад 1

Значний ризик суттєвого викривлення у доходах може виникати, наприклад, коли МССГ надає послуги згідно контракту, умови якого створюють складності, в тому числі необхідність оцінок щодо того, коли визнавати дохід і у якій сумі. Ризик може полягати в тому, що дохід не фіксується в належному періоді, а визнані суми не відповідають ЗКОФЗ. У такому випадку процеси, пов'язані з тестуванням структури та впровадженням заходів контролю, можуть стосуватися (1) способу ідентифікації таких контрактів, (2) визначення досвідченим персоналом того, як контракти мають обліковуватися згідно з КОФЗ, та (3) зобов'язання щодо виконання та оцінки управлінським персоналом, для забезпечення обліку відповідних сум.

Приклад 2

МССГ може розробити власну систему обліку для реєстрації виручки від реалізації товарів на умовах вільно на борту (FOB). Тобто, згідно з умовами договорів купівлі-продажу передача ризиків від МССГ до клієнта відбувається, коли товари залишають приміщення МССГ. Проте, МССГ може також мати контракти на продаж на умовах FOB – місце призначення. Тобто передача ризиків і винагород, необхідних для визнання доходів, відбувається лише тоді, коли клієнт отримує товар. Таким чином, на кінець періоду доходи можуть бути завищені для товарів, відвантажених на основі FOB - місце призначення, які ще не

9 МСА 315.A183.

10 МСА 315, A182.

11 МСА 240 "Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності" (параграфи 27-28).

були отримані покупцями. МССГ розробив контроль, щоб ідентифікувати всі продажі на умовах FOB, у яких товари ще не прибули до місця призначення до кінця року. На основі середнього часу затримки до прибуття в пункт призначення (приблизно два тижні), працівник, зайнятий обліком дебіторської заборгованості, отримує дані про продаж на умовах FOB – місце призначення за останні два тижні і звіряє її з інформацією від перевізника, що підтверджує дату прибуття в пункт призначення. Будь-які товари, не отримані до кінця року, потребують запису в журналі для сторнування продажу.

Виявивши можливість вчинення шахрайства шляхом перенесення доходів на поточний період без відповідності критеріям визнання доходу, аудитор повинен розглянути фактори ризику шахрайства, пов'язані зі стимулом або тиском для вчинення шахрайства, та величину продажів на умовах FOB – місце призначення, і, як наслідок, що може існувати ризик шахрайства у визнанні доходів через можливість суттєвого викривлення. Ідентифікований контроль "Проведення звірки продажів на умовах FOB – місце призначення з інформацією перевізника працівником, зайнятим обліком дебіторської заборгованості" може бути визначеном як належний контроль для усунення значного ризику.

2. Контроль записів у журналі (в тому числі нестандартних записів, що використовуються для обліку одноразових незвичайних операцій чи коригувань)

Оскільки спосіб, у який суб'єкт господарювання вводить інформацію з обробки транзакцій у головну книгу, зазвичай передбачає використання журнальних записів, стандартних чи нестандартних, автоматизованих чи ручних, засоби контролю над журнальними записами визначаються для всіх аудитів. Крім того, може існувати ризик того, що "неналежні" записи в журналі можуть бути використані для заміни дійсного запису або для маніпулювання фінансовою звітністю.

Конкретні приклади включають:

- a. Наявність належного розподілу обов'язків між тим, хто готує та затверджує записи в журналі вручну
- b. Наявність відповідних елементів керування інтерфейсом між допоміжними книгами та головною книгою для автоматизованих записів у журналі

Дивись питання **N2** для отримання інформації про те, які засоби контролю над записами в журналі входять до сфери застосування параграфу 26.

Дивись питання **N3** для обговорення та прикладу того, як загальні заходи контролю ІТ мають виявлятися стосовно контролю над записами у журналі.

3. Заходи контролю, для яких ви плануєте виконати тести ефективності функціонування при визначенні характеру, часу та обсягу тестування по суті

Ви можете зіткнутися з обставинами, коли ви дійдете до висновку, що тестування ефективності функціонування одного чи кількох заходів контролю, імовірно, буде ефективним та дієвим підходом у визначенні характеру, часу та обсягу ваших процедур по суті. Це може мати місце, наприклад, коли потік операцій доходу МССГ складається з великого обсягу невеликих однорідних сум.

Наприклад, під час аудиту фінансової звітності магазину ви можете оцінити, що він ефективно розробив і впровадив заходи контролю над автоматизованим процесом обліку надходжень у точках продажу та процесом звірки касових чеків з банківськими надходженнями. Як результат, ви можете дійти висновку, що було б доречним перевірити ефективність функціонування цих заходів контролю, щоб допомогти розробити ваші процедури по суті, в тому числі визначити обсяг такого тестування.

4. **Інші заходи контролю, які, на основі вашого професійного судження, ви вважаєте доречними для досягнення цілей (дивись [пункт 4](#) вище для цілей)**

Заходи контролю, які ви можете вважати відповідними для досягнення мети отримання аудиторських доказів, які забезпечують належну основу для ідентифікації та оцінки ризиків та розробки подальших аудиторських процедур. Це може включати заходи контролю, які спрямовані на ідентифіковані ризики суттєвого викривлення, які ви оцінили як вищі у спектрі невід'ємного ризику, але не були визначені як значні ризики. Такі заходи контролю можуть, наприклад, призначатися для розгляду невід'ємних ризиків у темно-рожевих прямокутниках на [Малюнку 3](#) (тобто тих, що стосуються поєднання помірної імовірності та високої величини або високої імовірності/помірної величини).

Наприклад, характер діяльності МССГ та аспекти його інформаційної системи можуть призвести до розміщення багатьох елементів на рахунках сум до з'ясування. Через характер тимчасового облікового запису ви спочатку визначили рахунки до з'ясування як такі, що мають вищу оцінку у спектрі невід'ємного ризику (але не як значний ризик) – тобто, існує вищий ризик суттєвого викривлення у такому рахунку, але він не становить значний ризик для МССГ. Ґрунтуючись на своєму професійному судженні, ви можете визначити, що політики і процедури (тобто, заходи контролю), пов'язані зі своєчасним відстеженням і очищенням невизначених статей, важливі для запобігання або виявлення та виправлення будь-яких суттєвих викривлень, які можуть виникнути. Ви визначаєте заходи контролю над звіркою, клірингом та переглядом тимчасових рахунків, а також типи дій, які можна виконувати, пов'язані з цими рахунками. Ці заходи контролю є компонентом контрольної діяльності. Якщо ви дійшли висновку, що ці заходи контролю не розроблені належним чином, щоб запобігати, виявляти та виправляти суттєве викривлення, або не були застосовані, ви повинні визначити, чи є це суттєвим недоліком згідно з МСА 265¹². Якщо ви виявили один чи кілька недоліків заходів контролю, ви можете розглянути вплив цих недоліків на розробку подальших аудиторських процедур відповідно до МСА 330¹³, наприклад, виконання більш розширених або інших процедур щодо характеру рахунків до з'ясування та, можливо, призначення більш досвідченого персоналу для виконання цих процедур. В результаті цього ви можете також виявити нові ризики суттєвого викривлення або оцінити невід'ємний ризик вище у спектрі невід'ємного ризику. Наприклад, ви могли спочатку визначити, що рахунки до з'ясування не є значним ризиком, проте, після отримання вищезазначеної інформації, ви можете зробити висновок, що імовірність ризику суттєвого викривлення фактично є вищою, якщо немає заходів контролю над рахунками до з'ясування.

5. **Загальні заходи контролю ІТ (ЗЗКІТ)**

Ви ідентифікуєте ці ЗЗКІТ за допомогою ¹⁴:

- a. Ідентифікації пов'язаних ІТ-додатків та інших аспектів ІТ-середовища суб'єкта господарювання (тобто, інфраструктури та процесів ІТ), які піддаються ризикам, пов'язаним із використанням цих ІТ, [на основі заходів контролю, ідентифікованих у пунктах 1 - 4 першого параграфу цього розділу](#)
- b. Ідентифікації ризиків, що виникають внаслідок використання суб'єктом господарювання ІТ для цих додатків та інших аспектів його ІТ-середовища, визначених у пункті вище
- c. Ідентифікації ЗЗКІТ, які спрямовані на ці ризики ¹⁵

12 МСА 315.A183.

13 МСА 315.A182.

14 МСА 315.26 (b)-(c).

15 МСА 315.12 містить визначення ЗЗКІТ, ІТ-середовища та ризиків, що виникають з використання ІТ.

Наведені вище кроки не обов'язково повинні бути складними, але вони залежать від заходів контролю, визначених у пунктах 1-4 першого абзацу цього розділу, обсягу та складності ІТ-додатків, різних рівнів ІТ-інфраструктури, що підтримують ці ІТ-додатки, і відповідних процесів ІТ.

Наприклад, щодо заходів контролю навколо рахунків до з'ясування, згаданих вище у пункті (d), також існують заходи контролю доступу до цих рахунків (тобто, хто має доступ до обробки операцій на цьому рахунку). Це може бути прикладом загального заходу контролю ІТ, який міг бути визначеним для мети цієї вимоги.

Дивись питання **04** для прикладу того, як вищенаведені кроки застосовуються до нескладного комерційного програмного забезпечення.

Крім того, у Додатку 6 МСА 315 (переглянутого у 2019) наведено приклади ЗЗКІТ для розгляду певних ризиків, що виникають внаслідок використання ІТ.

N2 - Які заходи контролю над записами у журналах підпадають під дію параграфу 26(a)(ii) МСА 315 (переглянутого у 2019)?

Параграф 26(a)(ii) МСА 315 (переглянутого у 2019) (у компоненті заходів контролю) вимагає від вас ідентифікувати “заходи контролю над записами у журналах, включаючи нестандартні записи, що використовуються для обліку не повторюваних, незвичайних операцій чи коригувань.”

Професійне судження використовується для визначення записів у журналі, які мають відношення до цілей ідентифікації заходів контролю в параграфі 26(a)(ii)¹⁶ МСА 315 (переглянутого у 2019). У сучасному середовищі, де існують значні автоматизовані процеси, вам потрібно буде розрізнити заходи контролю над цими записами у журналах, на яких потрібно зосередитись для цілей параграфа 26(a)(ii) МСА 315 (переглянутого у 2019).

Повернутись до [Малюнка 1.](#)

Параграф 25 МСА 315 (переглянутого у 2019) вимагає від вас зрозуміти “інформаційну систему та повідомлення інформації суб'єкта господарювання, що мають відношення до підготовки фінансової звітності ...” для значних класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації, включаючи те “як ініціюються трансакції і як інформація про них реєструється, обробляється, коригується в міру необхідності, включається в головну книгу та відображається у фінансовій звітності...”¹⁷ Отримуючи це обов'язкове розуміння, ви також можете отримати знання про інформаційну систему суб'єкта господарювання, а отже, здатність ідентифікувати журнальні записи та заходи контролю над ними, незалежно від того, чи є записи у журналі стандартними чи нестандартними, автоматизованими чи ручними. Ідентифікація записів в журналах та пов'язаних заходів контролю таким чином є судженням, що ґрунтується на характері та обставинах суб'єкта господарювання, включаючи його інформаційну систему.

Основна увага у параграфі 26(a)(ii) зосереджується на заходах контролю над записами у журналах, які спрямовані на ризик(и) суттєвого викривлення на рівні твердження, і які можуть бути вразливими до несанкціонованого чи невідповідного втручання або маніпуляції.

¹⁶ Параграф 26(a)(ii) МСА 315 (переглянутого у 2019) стосується заходів контролю записів у журналі, які необхідно розуміти як частину розуміння системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Параграф 26(a)(ii) МСА 315 (переглянутого у 2019) розглядає як шахрайство, так і помилки, та зосереджується на заходах контролю над записами у журналі, які спрямовані на ризики суттєвого викривлення на рівні твердження. Параграф 33(a) МСА 240 вимагає від аудитора перевіряти доречність журнальних записів та спеціально зосереджується на ризиках суттєвого викривлення через шахрайство. Вимога МСА 240 націлена на тестування журнальних проводок та реагує на ризик нехтування заходів контролю управлінським персоналом.

¹⁷ МСА 315, параграф 25(a)(i)

Ці заходи контролю включають:

- Контроль над нестандартними записами у журналах – чи записи у журналах є автоматичними чи ручними, які використовуються для реєстрації неповторюваних, незвичайних транзакцій або коригувань.
- Контроль над стандартними журнальними проводками – коли записи у журналах є автоматичними або ручними та вразливі до несанкціонованого або невідповідного втручання чи маніпуляції. У випадку автоматизованих записів в журналі це може мати місце, наприклад, якщо особи без відповідних повноважень мають доступ до вихідного коду або мають можливість вносити невідповідні зміни до конфігурації (тобто, запис в журналі хоча і є автоматизованим, але може піддаватися маніпуляціям). І навпаки, автоматизовані заходи контролю над стандартними журнальними записами, такі, як заходи контролю над генерованими системою записами у журналі, які безпосередньо та регулярно обробляються в головній книзі, можуть не виправдовувати фокус параграфу 26(а) (ii), якщо вважається, що вони незначною мірою або зовсім не є вразливими до несанкціонованого втручання або маніпуляції і тому не спричиняють ризику суттєвого викривлення на рівні твердження.

Ваша оцінка невід'ємного ризику (IR) здійснюється без врахування заходів контролю суб'єкта господарювання. Це допомагає уникнути, наприклад, невідповідно нижчої оцінки ризику на основі припущень або необережної довіри до ефективного функціонування заходів контролю без оцінки структури та перевірки операційної ефективності цих заходів контролю.

N3 - Які загальні заходи контролю ІТ (ЗЗКІТ) необхідно визначити стосовно заходів контролю над записами у журналах для мети оцінки D&I (тобто визначити чи заходи контролю були ефективно розроблені та впроваджені)? Наприклад, чи потрібно ідентифікувати ЗЗКІТ для кожного контролю над записами у журналі, визначеного у параграфі 26(а)(ii) МСА 315 (переглянутого у 2019), та виконувати оцінку D&I для цього ЗЗКІТ?

Параграф 26 (а)(i)-(iv) МСА 315 (переглянутого у 2019) вимагає визначення конкретних заходів контролю, які підпадають під D&I, включаючи заходи контролю над записами в журналі (дивись **N2** щодо обсягу записів у журналах та заходів контролю над записами у журналах, які підпадають під дію цієї вимоги). Якщо ці ідентифіковані заходи контролю (тобто, заходи контролю, які підпадають під дію параграфу 26(а)(i)-(iv)) включають використання ІТ або покладаються на ІТ, ви повинні (згідно параграфу 26(b)) ідентифікувати пов'язані ІТ-додатки та будь-які інші аспекти ІТ-середовища, які схильні до ризиків, що виникають в результаті використання ІТ.¹⁸ Потім вам потрібно визначити ризики, пов'язані з використанням ІТ, та ЗЗКІТ, спрямовані на усунення таких ризиків, а потім виконати оцінку D&I цих ЗЗКІТ.

Під час визначення ЗЗКІТ, що підлягатимуть оцінці розробки та впровадження, як пояснюється в матеріалах для застосування, ідентифікація ризиків, що виникають в результаті використання ІТ, стосується тільки визначених ІТ-додатків чи інших аспектів ІТ-середовища для заходів контролю у компоненті заходів контролю (як визначено у параграфі МСА 315 (переглянутого)).

Не кожен контроль над генерованим системою записом в журналі, визначений у параграфі 26(а)(ii) МСА 315 (переглянутого у 2019), повинен мати пов'язаний ЗЗКІТ, для якого вимагається оцінка D&I. Скоріше, ЗЗКІТ розглядаються з точки зору того, як вони пов'язані з відповідними ризиками, що виникають в результаті використання ІТ для ІТ-додатків або інших аспектів ІТ-середовища, для ідентифікованих заходів контролю в параграфі 26(а)(i)-(iv) МСА 315 (переглянутого у 2019). Ідентифікація ЗЗКІТ, що підлягають оцінці D&I, є судженням, що ґрунтується на характері та обставинах суб'єкта господарювання, включаючи його інформаційну систему.

¹⁸ Ризики, що виникають в результаті використання ІТ – це термін, визначений у параграфі 12(i) МСА 315 (переглянутого у 2019).

Приклад 1

МССГ мають різні рівні ІТ, що використовуються в їхньому ІТ-середовищі, від самих ІТ-додатків до інфраструктури ІТ, яка підтримує ці додатки, як-от мережа, операційна система, бази даних та відповідне обладнання і програмне забезпечення. МССГ можуть налаштувати свої системи так, щоб кожен працівник повинен був вводити пароль для доступу до операційної системи (доступ до рівня мережі), який потім відкриває доступ до всіх ІТ-додатків суб'єкта господарювання (доступ до рівня додатків). Аудитор визначає контроль над встановленням паролів для входу в окремі операційні системи (контроль мережевого рівня), як ЗЗКІТ, який має ризик, пов'язаний з використанням ІТ, замість заходів контролю над встановленням паролів для входу до кожного окремого ІТ-додатка, що використовується суб'єктом господарювання.

N4 – Чому вам потрібно окремо оцінювати невід'ємний ризик для ризиків суттєвого викривлення на рівні твердження? (МСА 315.31 та.34)

Окрема оцінка невід'ємного ризику покращує якість вашого процесу оцінювання ризиків і, таким чином, допоможе зосередити зусилля аудитора під час відповідного реагування на оцінений ризик. Розробляючи ваші власні процедури у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення, ви повинні розглянути причини для оцінки ризику суттєвого викривлення (РСВ) на рівні твердження, включаючи невід'ємний ризик та ризик контролю, а також розробити і виконати процедури в міру необхідності.

Повернутись до [Малюнка 1](#).

Оцінки невід'ємного ризику (IR) здійснюються без врахування заходів контролю організації. Це допомагає уникнути, наприклад, невідповідно нижчої оцінки ризиків на основі припущень або необережної довіри до ефективного функціонування заходів контролю без проведення оцінки структури та перевірки операційної ефективності цих заходів контролю.

Хоча ви завжди повинні оцінювати невід'ємний ризик для ідентифікованих ризиків суттєвого викривлення на рівні твердження, ви повинні оцінювати ризик контролю (CR) лише якщо ви плануєте виконати тести ефективності функціонування заходів контролю, або якщо самі по собі процедури по суті не забезпечують достатні належні аудиторські докази на рівні твердження. Якщо ви не плануєте перевіряти ефективність функціонування заходів контролю, ваша оцінка ризику контролю повинна бути такою, щоб оцінка ризику суттєвих викривлень збігалася з оцінкою невід'ємного ризику.

Незважаючи на те, що окрема оцінка невід'ємного ризику та ризику контролю є новою вимогою (її більше не можна робити одночасно) у МСА 315 (переглянутому у 2019), багато аудиторів уже проводили окремі оцінки невід'ємного ризику та ризику контролю. З огляду на це, якщо методологія аудиту вашої фірми відповідно до чинного стандарту МСА 315 (переглянутого) передбачає одночасну оцінку, ця зміна стосуватиметься і вас.

Аспекти процесу оцінювання невід'ємних ризиків обговорюються у питанні N5.

N5 – Чому "фактори невід'ємного ризику", "імовірність та величина викривлень" та "спектр невід'ємного ризику" важливі при виконанні окремої оцінки невід'ємного ризику? (МСА 315.19(с) та .31-32)

Ці поняття допомагають вам забезпечити більшу зосередженість і якість процесу оцінювання ризиків. Як результат, ваша відповідь на ідентифіковані і оцінені ризики також є більш зосередженою на ідентифікованих та оцінених ризиках, що сприяє якості аудиту.

Повернутись до [Малюнка 1](#).

Фактори невід'ємного ризику, що є новацією у МСА315 (переглянутому у 2019), – це характеристики подій або умов, які впливають на схильність до викривлення внаслідок шахрайства або помилки твердження про клас операцій, залишків рахунків або розкриття інформації, до розгляду заходів контролю. Фактори невід'ємного ризику включають складність, суб'єктивність, зміни, невизначеність або схильність до викривлення через упередженість управлінського персоналу або інші фактори ризику шахрайства в тій мірі, в якій вони впливають на невід'ємний ризик.¹⁹

Під час отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, а також ЗКОФЗ, ви повинні²⁰ взяти до уваги фактори невід'ємного ризику та використати їх для допомоги у визначенні, де саме можуть виникнути ризики суттєвого викривлення. Після цього ви повинні²¹ взяти до уваги, як і до якого ступеня фактори невід'ємного ризику впливають на вразливість релевантних тверджень до викривлення під час оцінювання невід'ємного ризику для ідентифікованих ризиків суттєвого викривлення (тобто, використати їх для допомоги у визначенні, чи ідентифікований ризик належить до спектру невід'ємного ризику).

Вам не обов'язково документувати кожен фактор невід'ємного ризику, взятий до уваги стосовно кожного класу операцій, залишку на рахунку або розкриття інформації. Однак аудиторська документація має бути достатньою для того, щоб дозволити досвідченому аудитору, який раніше не був пов'язаний з аудитом, зрозуміти значні питання, що виникли протягом аудиту, висновки, зроблені за результатами їх розгляду, та значні професійні судження, висловлені під час формування цих висновків.²² "Беручи питання до уваги", аудитор свідомо думає про щось, оцінюючи ситуацію. Це означає, що отримуючи необхідне розуміння, аудитор активно думає про те, як фактори невід'ємного ризику можуть вплинути на фінансову звітність суб'єкта господарювання, але вживає заходів лише якщо фактор невід'ємного ризику є застосовним. Це ітеративний процес.

Для кожного ідентифікованого ризику *суттєвого* викривлення на рівні твердження ви:

- Оцінюєте невід'ємний ризик шляхом оцінки імовірності та величини викривлення, враховуючи, як і якою мірою ці фактори невід'ємного ризику впливають на схильність відповідних тверджень до викривлення.
- Берете до уваги, як і якою мірою ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності впливають на оцінку невід'ємного ризику.
- Визначаєте, чи оцінені ризики суттєвого викривлення є значними ризиками (тобто, тими ризиками, які близькі до верхньої межі спектра невід'ємного ризику).

19 Додаток 2 МСА 315 (переглянутого у 2019) наводить опис факторів невід'ємного ризику та питань для розгляду при отриманні розуміння та застосуванні.

20 МСА 315.19(с).

21 МСА 315.31(а).

22 МСА 230, *Аудиторська документація*, параграф 8(с).

МАЛЮНОК 2 – ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ НА РІВНІ ТВЕРДЖЕННЯ



* КОЗРРІ: Класи операцій, залишки на рахунках та розкриття інформації.

Спектр невід'ємного ризику

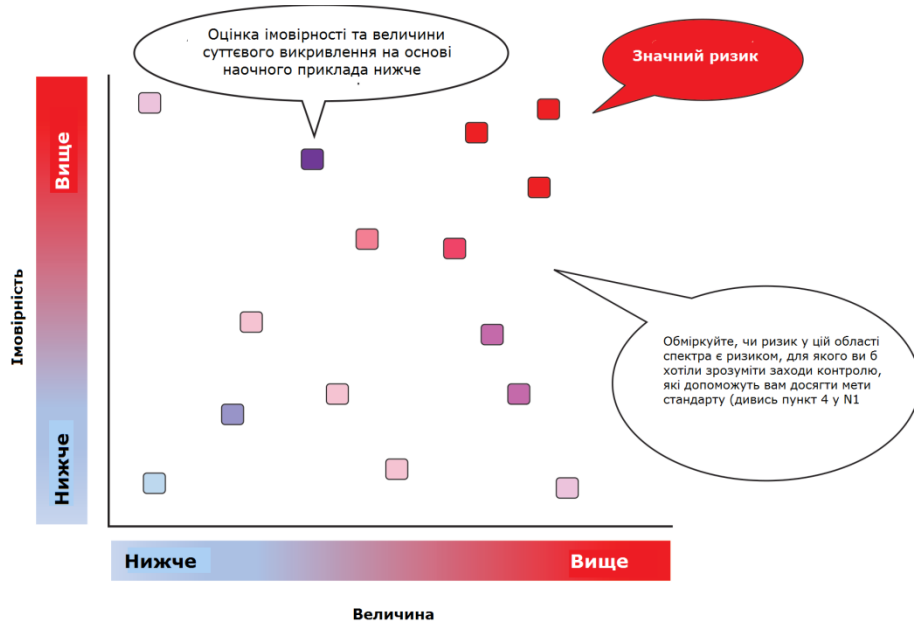
Ступінь, в якій змінюється невід'ємний ризик, називається спектром невід'ємного ризику. На малюнку 3 наведено приклад того, як можна розглядати спектр невід'ємного ризику.

Для кожного ідентифікованого ризику суттєвого викривлення на рівні твердження ви повинні оцінити імовірність та величину суттєвого викривлення. Це поєднання імовірності та величини визначатиме, де в спектрі невід'ємного ризику оцінюється невід'ємний ризик.

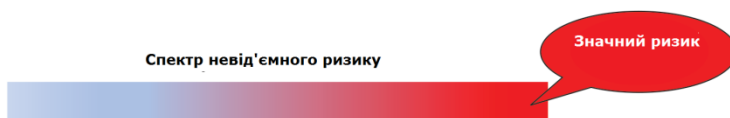
Ваш розгляд імовірності враховує імовірність настання викривлення на основі розгляду того, як фактори невід'ємного ризику впливають на ризик суттєвого викривлення (наприклад, чим більша складність, тим вище в спектрі невід'ємного ризику скоріше за все буде знаходитись ідентифікований РСВ).

Ваш розгляд величини викривлення враховує як кількісні, так і якісні аспекти можливого викривлення. Наприклад, визначення того, чи ризик суттєвого викривлення, пов'язаний з класифікацією, суттєвим, може включати оцінку якісних міркувань, таких, як вплив невеликого викривлення класифікації на дотримання МССГ боргових чи інших контрактних зобов'язань. Боргові ковенанти можуть включати вимогу до МССГ підтримувати принаймні мінімально визначену суму робочого капіталу. Невелике викривлення, що впливає на робочий капітал, може мати значні наслідки для МССГ, якщо коригування викривлення призведе до зменшення робочого капіталу нижче за мінімум, визначений у борговій угоді. Таким чином, ризик суттєвого викривлення, пов'язаний з класифікацією, може існувати, навіть якщо сума викривлення є нижчою кількісною величиною.

МАЛЮНОК 3: ПРИКЛАД ОЦІНКИ ЙМОВІРНОСТІ ТА ВЕЛИЧИНИ ВИКРИВЛЕННЯ ПІД ЧАС ВИЗНАЧЕННЯ ОЦІНКИ ВЛАСТИВОГО РИЗИКУ У СПЕКТРІ НЕВІД'ЄМНОГО РИЗИКУ



□ Кожна клітина відображає різну оцінку невід'ємного ризику для ідентифікованого ризику суттєвого викривлення. Вона означає поєднання оцінки величини та імовірності викривлення, використані для оцінки цього невід'ємного ризику з урахуванням факторів невід'ємного ризику. Кожне поєднання використовується для визначення, де у спектрі невід'ємного ризику оцінюється ризик суттєвого викривлення



Оцінюючи невід’ємний ризик, ви використовуєте професійне судження, щоб визначити значущість поєднання ймовірності та величини викривлення.²³ Судження стосовно того, де в діапазоні оцінюється невід’ємний ризик, може варіюватися залежно від характеру, розміру та складності суб’єкта господарювання, і враховує оцінку ймовірності та величину викривлення, а також фактори невід’ємного ризику.

Ілюстративний приклад можливого застосування питань, зазначених на Малюнках 2 та 3

(Цей приклад має ілюстративний характер і включає лише певні факти та обставини, щоб продемонструвати застосування певних вимог МСА 315 (переглянутого у 2019).

Основним активом МССГ є нерухоме майно у вигляді вільних земельних ділянок, яке утримується для майбутнього розвитку та можливого продажу. МССГ складає фінансову звітність відповідно до концептуальної основи, яка використовує модель собівартості для обліку придбання, забудови чи розвитку нерухомого майна протягом певного часу. Концептуальна основа фінансової звітності вимагає, щоб суб’єкт господарювання тестував можливість відшкодування кожного разу, коли події або зміни обставин вказують на те, що балансова вартість може бути невідшкодованою. Збитки від знецінення визнаються, якщо балансова вартість не відшкодовується та перевищує справедливу вартість.

Більшість вільних земель, якими володіє МССГ, знаходиться у геологічно стабільних регіонах. Однак частина нерухомості (близько 10 відсотків) знаходиться на берегах і схилах, де може статися ерозія. Протягом останніх років у деяких регіонах відбулись значні події внаслідок зміни клімату у районі берегової зони та на схилах пагорбів. Крім того, деякі муніципалітети/регіони розглядають можливість зміни зонування таких берегових і пагорбових територій. МССГ визначив, що ці події або зміни в обставинах вказують на те, що балансова вартість нерухомості може бути невідшкодованою.

Вразливість твердження до викривлення

Аудитор визначає твердження щодо оцінки, пов’язане з нерухомим майном, як таке, що має вразливість до суттєвого викривлення. Це може вплинути на балансову вартість незайнятих земель, відображену в балансі, та збитки від зменшення корисності, відображені у звіті про прибутки та збитки, а також відповідні розкриття інформації.

Ідентифікація ризиків суттєвого викривлення та відповідних тверджень

Враховуючи, що вільна земля є основним активом МССГ, та різні події і умови, які вказують на можливі зміни вартості відшкодування нерухомого майна, аудитор ідентифікує ризик суттєвого викривлення, пов’язаний з оцінкою вартості відшкодування та, якщо застосовне, справедливої вартості.

Таким чином, аудитор визначає твердження щодо оцінки, пов’язане з нерухомим майном, як релевантне твердження, враховуючи існування ризику суттєвого викривлення, пов’язаного з ним.

Аудитор ідентифікує балансову вартість землі, відображену у балансовому звіті, збитки від зменшення корисності, зафіксовані у звіті про прибутки та збитки, і пов’язані розкриття інформації, як значні класи операцій, залишки на рахунках та розкриття інформації, тому що вони містять релевантні твердження.

Оцінювання ризиків суттєвого викривлення – невід’ємний ризик

Для ризику суттєвого викривлення, пов’язаного з оцінкою вартості відшкодування та, якщо доречне, справедливої вартості, аудитор оцінює невід’ємний ризик шляхом оцінки ймовірності та величини з урахуванням впливу факторів невід’ємного ризику на вразливість оціночного твердження до викривлення та ступеню, до якого це відбувається.

Через зміни, що спонукають до подальшого розгляду суми відшкодування, факторами невід'ємного ризику, які в першу чергу впливають на вразливість твердження щодо оцінки до викривлення (яке аудитор визначив для цього конкретного прикладу), є складність (розрахунок справедливої вартості або суми відшкодування), суб'єктивність (вхідних даних для розрахунку справедливої вартості або суми відшкодування) та невизначеність (щодо майбутньої вартості активу та суми його відшкодування).

Враховуючи зміни в подіях та умовах, аудитор визначає, що існує високий ступень складності, суб'єктивності та невизначеності.

Хоча імовірність суттєвого викривлення може бути вищою (з урахуванням складності, суб'єктивності та невизначеності), величина потенційного викривлення може бути не настільки суттєвою, враховуючи, що лише 10 відсотків нерухомості може піддаватися ризику. Відповідно, ризик суттєвого викривлення оцінюється як вищий у спектрі невід'ємного ризику, але не як значний ризик.

Оцінювання ризиків суттєвого викривлення – значний ризик (зміна фактів)

Якщо наведені вище факти були б іншими — наприклад, якщо нерухомість на узбережжі та схилах складала б 75 відсотків вільних земельних ділянок суб'єкта господарювання (замість приблизно 10 відсотків, як показано вище) — величина потенційних викривлень могла б бути більш суттєвою. Оцінка імовірності суттєвого викривлення не змінилась; отже, аудитор визначає ризик суттєвого викривлення, пов'язаний з оцінкою суми відшкодування та, якщо застосовне, справедливої вартості (тобто, оцінка є релевантним твердженням, а балансова вартість майна та збитки від зменшення корисності є значними КОЗППІ), як близький до вищого рівня спектра невід'ємного ризику (тобто, дивись "Значний ризик", виділений у [Малюнку 3](#)).

№6 – Чому вам потрібно виконувати повторну оцінку ризику, та як це пов'язане з вимогою МСА 330.16 виконувати процедури по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку на рахунку та розкриття інформації? (МСА 315.36, МСА 315.37)

Оцінка ризику – повторюваний процес. Перегляд оцінки ризику призначений для оцінки повноти виявлених ризиків суттєвого викривлення. Повторна оцінка зосереджується на тому, чи є щось у розумінні аудитора, що може вказувати на існування додаткових ризиків суттєвого викривлення, не виявлених раніше під час вже виконаних процедур.

Крім того, якщо під час аудиту з'являється нова інформація, яка (1) може змінити ідентифіковані ризики суттєвого викривлення через неузгодженість цієї інформації з аудиторськими доказами, на яких ви спочатку засновували свою ідентифікацію ризиків, або (2) може вказувати на ідентифікацію нового ризику суттєвого викривлення, ви також повинні переглянути початкову оцінку ризику та заплановану відповідь на ці ризики.

Це може мати значні наслідки для характеру, вибору часу та обсягу процедур, які ви виконуєте у відповідь на ідентифіковані ризики суттєвого викривлення.

При виконанні повторної оцінки ризиків ви можете знайти один чи більше суттєвих класів операцій, залишків на рахунках або розкриттів інформації, які ви спочатку не визначили як значні, тому що не ідентифікували будь-яких ризиків суттєвого викривлення, пов'язаних з твердженнями у цих класах операцій, залишках на рахунках чи розкритті інформації. Такі суттєві класи операцій, залишки на рахунках або розкриття інформації мають бути переглянуті для підтвердження відсутності ризиків суттєвого викривлення. Навіть якщо не виявлено нових ризиків суттєвого викривлення, МСА 330 (параграф 18) все одно вимагає виконання процедур по суті для цих суттєвих класів операцій, залишків на рахунках чи розкриття інформації.

Повернутись до [Малюнка 1](#).

Питання, які слід поставити під час виконання повторної оцінки

Питання, які ви можете поставити собі під час оцінки, чи залишається прийнятним ваше початкове визначення, включають, наприклад, чи була отримана будь-яка нова інформація, яка стосується:

- Аспектів суб'єкта господарювання та його середовища (наприклад, придбання бізнесу, яке змінює організаційну структуру, зміни у бізнес-моделі, наприклад, запуск нового продукту, нові регуляторні вимоги, зміни у галузі)
- Облікових політик суб'єкта господарювання (наприклад, зміни методу обліку вибуття запасів із середньої собівартості на ФІФО)
- Як і до якого ступеня фактори невід'ємного ризику впливають на вразливість до викривлення (наприклад, більше використання складних електронних таблиць для створення забезпечення або більша невизначеність, пов'язані з результатом події)
- Компоненти внутрішнього контролю (наприклад, втрата ключових працівників управлінського персоналу, або впровадження нового програмного модуля)

Якщо отримана нова інформація, яка не узгоджується з аудиторськими доказами, на яких ви спочатку базували ідентифікацію або оцінку ризиків суттєвого викривлення, подумайте, чи потрібно вам переглянути суттєвість. Якщо ви переглядаєте суттєвість, це також може вплинути на вашу ідентифікацію ризиків суттєвого викривлення.

Однак, було пояснено, що не всі твердження в межах суттєвого класу операцій, залишку на рахунку або розкриття інформації потрібно тестувати. Скоріше, при розробці процедур по суті для виконання ви розглядаєте твердження, в яких, у разі виникнення викривлення, існує обґрунтована імовірність того, що викривлення буде суттєвим. Це може допомогти вам визначити відповідний характер, час та обсяг процедур для виконання. Наприклад, МССГ може мати землю та будівлі, що обліковуються за первісною вартістю без ознак зменшення корисності, для яких ви не ідентифікували ризиків суттєвого викривлення. При виконанні процедур по суті щодо цього рахунку ви можете вирішити розробити процедури для тестування твердження щодо існування.

Пояснення окремих інших вимог

О1 – Чому ви повинні виконувати аналітичні процедури під час ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення? (МСА 315.14b)

Аналітичні процедури:

- Допомагають виявити невідповідності, незвичайні операції або події, а також суми, коефіцієнти та тенденції, які можуть допомогти вам в ідентифікації ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства
- Допомагають виявити аспекти суб'єкта господарювання, про які ви не знали, які допоможуть ідентифікувати ризики суттєвого викривлення
- Допомагають зрозуміти, як фактори невід'ємного ризику, такі як зміна, впливають на вразливість твердження до викривлення, що може допомогти аудиторю в оцінюванні ризиків суттєвого викривлення

Повернутися до [Малюнка 1](#).

Аналітичні процедури, які виконуються як процедури оцінювання ризиків, не потрібно виконувати відповідно до вимог МСА 520 "Аналітичні процедури"²⁴, який стосується аналітичних процедур, що використовуються як процедури по суті та тих, що виконуються наприкінці аудиту. Проте, вимоги та матеріали для застосування МСА 520 можуть надати корисні рекомендації при виконанні аналітичних процедур як частини процедур оцінювання ризиків. Аналітичні процедури можуть бути простим порівнянням інформації, наприклад, порівнянням залишків поточного звітного року із залишками попереднього періоду.²⁵ Але типи аналітичних процедур, що використовувались раніше, не обов'язково можуть бути ефективними для ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення у поточному році. На основі знань, отриманих під час розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, ЗКОФЗ та його системи внутрішнього контролю, ви можете сформулювати очікування щодо того, як мали б змінюватись залишки на рахунках. Наприклад, у поточному році можуть виникнути нові значні операції, події чи умови, що впливають на діяльність або фінансову звітність суб'єкта господарювання, для яких ви очікуєте або не очікуєте побачити зміни з року в рік. Спробуйте запитати себе, наприклад, наскільки клас операцій, залишок на рахунку або розкриття інформації мали б змінитися порівняно з попереднім періодом, враховуючи ваше оновлене розуміння.

Якщо можливо на практиці, ви можете почекати з виконанням аналітичних процедур як процедур оцінювання ризиків до завершення обліку, щоб інформація більше не була попередньою. Наприклад, коли МССГ виконав процедури завершення періоду і розробив облікові оцінки (наприклад, амортизація, резерви очікуваних збитків тощо).

Однак навіть попередня інформація може допомогти підтвердити або заперечити результати запитів щодо результатів діяльності / фінансових показників та фінансового стану. Аналітичні процедури, основані на попередній інформації, з більшою імовірністю приведуть до значущих порівнянь, якщо інформація для поточного року знаходиться приблизно на тому ж етапі, що й інформація, використана у попередньому періоді.

²⁴ МСА 520, Аналітичні процедури.

²⁵ МСА 315.A29.

О2 – Чому вам необхідно використовувати поєднання запитів, спостереження та перевірки при виконанні процедур оцінювання ризиків, у тому числі під час отримання доказів щодо розробки та впровадження ідентифікованих заходів контролю у компоненті заходів контролю?

(МСА 315.13, .14, .19(a)-(b), .21-.26 та .A177)

Спостереження та перевірка можуть підтвердити або спростувати відповіді управлінського персоналу та інших осіб на запити, пов'язані з вашим розумінням суб'єкта господарювання та його середовища, використаної ЗКОФЗ та системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, включаючи компонент заходів контролю. Це поєднання допомагає отриманню аудиторських доказів, які забезпечують відповідну основу для ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення.

Те, у який спосіб управлінський персонал розробив та впровадив заходи контролю у компоненті заходів контролю, забезпечує попереднє розуміння того, як суб'єкт господарювання ідентифікує ризики бізнесу та як він реагує на них. Це також може різними способами вплинути на ідентифікацію та оцінку аудитором ризиків суттєвого викривлення та забезпечити основу для розробки і виконання вами процедур по суті. Здійснення контролю визначається встановленням того, що контроль існує і що суб'єкт господарювання використовує його, як було задумано. Однак одного лише запиту для отримання аудиторських доказів щодо розробки і впровадження ідентифікованих заходів контролю у компоненті заходів контролю не достатньо.

(Дивись питання **N5** щодо заходів контролю, визначених в МСА 315.26, для яких ви зобов'язані оцінити розробку та визначити впровадження.)

Повернутись до [Малюнка 1](#).

Процедури оцінювання ризиків (запит, спостереження та перевірка)

Незважаючи на вимогу²⁶ виконувати всі типи процедур оцінювання ризиків (запити управлінському персоналу та іншим відповідним особам суб'єкта господарювання, аналітичні процедури, спостереження та перевірку) під час отримання необхідного розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, ЗКОФЗ та системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, ви не зобов'язані виконувати їх усі для кожного аспекту цього розуміння. Інші процедури можуть бути виконані як частина отримання вами розуміння суб'єкта господарювання та можуть бути корисними для ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення. Приклади включають запити до інших осіб за межами суб'єкта господарювання, наприклад, зовнішніх юристів або зовнішніх наглядових осіб, або оцінювачів, яких залучав суб'єкт господарювання.

Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища

Наприклад, результати ваших запитів можуть свідчити про те, що у підприємства немає нових пов'язаних сторін. Перевірка переліку значних постачальників за попередній рік може виявити одного чи кілька нових значних постачальників. При отриманні розуміння, наприклад, характеру, сум, часу та обсягу операцій МССГ з цими новими постачальниками, ви можете виявити незвичайні умови торгівлі з постачальником та інші фактори, які вказують на те, що він є раніше неідентифікованою пов'язаною стороною. В результаті ви можете оцінити ризик суттєвого викривлення як вищий, ніж коли ви розглядали лише запити як основу для оцінки ризиків.

Розуміння застосовної концептуальної основи фінансового звітування

Наприклад, результати ваших запитів можуть вказувати на те, що суб'єкт господарювання продовжує мати ті самі умови торгівлі (наприклад, FOB-пункт відправки) з новими клієнтами у США. Під час перевірки окремих генеральних угод з цими новими клієнтами у США ви помічаєте, що більшість умов торгівлі передбачає FOB – порт призначення. В результаті ви можете ідентифікувати ризик суттєвого викривлення, пов'язаний з виникненням або відсіченням доходу, або можете оцінити невід'ємний ризик вищим, ніж коли ви розглядали лише запити як основу для оцінки ризиків.

Розуміння системи внутрішнього контролю, в тому числі компонентів заходів контролю

Наприклад, у відповідь на ваші запити власник-керівник може стверджувати, що нічого не змінилося в характері та обсязі процесів та процедур, що використовуються для забезпечення точності та повноти фінансової звітності. Проте, спостереження та перевірка звітів може вказувати на те, що звіти з ІТ-системи суб'єкта господарювання не оцінювались і не перевірялись власником-керівником, хоча він стверджував, що розглядав такі звіти щомісяця. Подальша розмова з власником-керівником може підтвердити проблеми, виявлені під час спостережень. У результаті ви можете оцінити ризик суттєвого викривлення вищим, ніж коли ви розглядали лише запити як основу для вашої оцінки ризиків.

Розробка та впровадження заходів контролю

Оцінювання структури ідентифікованого заходу контролю включає розгляд вами того, чи контроль, окремо або в поєднанні з іншими заходами контролю, здатний ефективно запобігати або виявляти та виправляти суттєві викривлення. Впровадження контролю визначається встановленням того, що контроль існує та використовується суб'єктом господарювання. Це неможливо зробити шляхом одного лише запиту. Додаткові процедури, такі як спостереження за застосуванням заходу контролю або перевірка документів та звітів, можуть підтвердити запит щодо впровадження контролю або можуть надати нову інформацію, яка може вплинути на вашу оцінку ризику та заходи у відповідь.

Наприклад, власник-керівник може використовувати певні звіти, створені ІТ, при виконанні контролю, спрямованого на значний ризик. Ви можете зробити запити для отримання розуміння того, як ці звіти створюються, та характеру, часу та обсягу їх використання. Однак лише спостерігаючи процес створення та використання цих звітів ви здатні ідентифікувати, що власник контролю створює або використовує звіт іншим способом, ніж він вам пояснював. У результаті ви можете відкоригувати свою ідентифікацію можливих ризиків суттєвого викривлення, або розробити більше процедур чи інші процедури щодо використання цих звітів, при отриманні аудиторських доказів, та розглянути, чи це є недоліком відповідно до МСА 265.

Політики і процедури суб'єкта господарювання (і заходи контролю) можуть бути обов'язковими через офіційну документацію або інше повідомлення управлінським персоналом або особами, наділеними найвищими повноваженнями, або можуть бути результатом поведінки, яка не є обов'язковою, але зумовлена культурою суб'єкта господарювання. Аудиторські докази щодо елементів середовища контролю у МССГ можуть бути недоступними у документальній формі, зокрема, якщо спілкування між управлінським персоналом та іншим персоналом не є офіційним, але докази все одне можуть бути доречними та надійними за обставин. Ви можете розглянути можливість спостереження за застосуванням конкретних заходів контролю та поговорити з кількома працівниками суб'єкта господарювання для підтвердження початкових запитів.

ОЗ – Чому ви повинні отримати розуміння кожного з п'яти компонентів внутрішнього контролю, навіть якщо ваш підхід до аудиту складається переважно з процедур по суті? (МСА 315.21-.27)

Вам потрібно отримати це розуміння для того, щоб бути спроможним ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень. Без такого розуміння ви не зможете, наприклад,

- Належним чином оцінити ідентифікований ризик суттєвого викривлення, або
- Належним чином відреагувати на ідентифікований ризик під час розробки та виконання подальших аудиторських процедур.

Повернутися до [Малюнка 1](#).

(Примітка: Щоб переглянути вимоги МСА 315 (переглянутого у 2019) щодо отримання розуміння системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання у форматі блок-схеми, зверніться до [Додатку А](#) цього Інструменту.)

МСА 315 (переглянутий у 2019) надає інформацію "як" отримати розуміння п'яти компонентів внутрішнього контролю. Ви отримуєте розуміння шляхом:

- Розуміння конкретних елементів в межах компонента внутрішнього контролю; та
- Оцінювання відповідності заходів контролю в цьому компоненті внутрішнього контролю характеру та обставинам суб'єкта господарювання.

На основі результатів оцінювання відповідності заходів контролю для цього суб'єкта господарювання (тобто, вашої оцінки кожного компонента системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання), ви повинні визначити, чи було виявлено один або більше недоліків контролю. Якщо ви ідентифікували один або більше недоліків контролю, ви можете розглянути вплив цих недоліків на розробку подальших аудиторських процедур відповідно до МСА 330.

МСА 315 (переглянутий у 2019) визнає, що спосіб розробки, впровадження та підтримання системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання залежить від його розміру та складності. Наприклад, МССГ можуть використовувати менш структуровані або прості заходи контролю (наприклад, політики та процедури) для досягнення своїх цілей.²⁷ Для МССГ ці простіші заходи контролю можуть бути прийнятними за обставин.

Окрім надання інформації про те, "як" отримати розуміння п'яти компонентів внутрішнього контролю, МСА 315 (переглянутий у 2019) тепер також надає інформацію у матеріалах для застосування, "чому" вам потрібно отримати розуміння кожного компонента системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, доречного для складання фінансової звітності.

Нижче наведено короткий огляд того, "чому" вам потрібно отримати розуміння кожного компонента з обговорюваних в контексті аудиту МССГ. Конкретні питання, які можуть потребувати роз'яснення, зазначаються разом з пропозиціями щодо того, як їх можна вирішити.

Середовище контролю

Ви повинні отримати розуміння середовища контролю МССГ, оскільки воно (наприклад, тон на найвищому рівні) може вплинути на ризики суттєвого викривлення (включаючи ризики шахрайства) на рівні фінансової звітності, що також може впливати на ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень.

Це пов'язане з тим, що середовище контролю забезпечує загальний фундамент для функціонування інших компонентів системи внутрішнього контролю.²⁸ Воно може мати всеохоплюючий вплив на ефективність заходів контролю в інших компонентах та на підготовку фінансової звітності. Наприклад, якщо власник-керівник компанії задає тон, який наголошує на чесності і порядності, надає високий пріоритет заходам контролю та очікує дотримання встановлених політик і процедур, це може сприяти ефективному функціонуванню заходів контролю суб'єкта господарювання для виявлення і виправлення будь-яких викривлень та, у такій спосіб, зменшувати можливість виникнення ризиків суттєвого викривлення. Як інший приклад, навіть неформальна політика МССГ щодо людських ресурсів (наприклад, політики і процедури щодо найму компетентних та досвідчених працівників), ймовірно, може бути ключовим визначальним фактором у тому, чи має персонал необхідні характеристики для забезпечення високоякісного фінансового звітування. Ви могли б використати це розуміння як частину вашої оцінки того, чи створив та підтримує управлінський персонал культуру чесності та етичної поведінки, а також чи забезпечує середовище контролю відповідну основу для інших компонентів системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

Докази щодо якості середовища контролю можуть бути отримані за допомогою запитів власнику-керівнику щодо різних аспектів виконання цієї ролі (тобто, наглядові обов'язки і культура) і спостережень протягом аудиту щодо діяльності вищого керівництва і взаємодії з іншим персоналом. Крім того, через опитування іншого персоналу ви можете отримати різні точки зору на якість середовища контролю, яке необхідно зрозуміти. Під час оцінки середовища контролю розглядається інформація, отримана під час розуміння середовища контролю, для допомоги визначити, чи відповідає середовище контролю характеру та обставинам суб'єкта господарювання та чи існують недоліки. Зверніть увагу, що це оцінка середовища контролю в цілому та того, як воно підтримує інші компоненти системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, а не детальна оцінка конкретних заходів контролю в межах середовища контролю (де вони існують).

Процес оцінювання ризиків суб'єктом господарювання

Як і всі інші організації, МССГ стикається з ризиками бізнесу. Ці ризики є наслідком, наприклад, значних умов і подій, які можуть негативно вплинути на здатність МССГ досягти своїх цілей. Власник-керівник (та, можливо, рада директорів) матиме процес, ймовірно неформальний, для ідентифікації, оцінки та вирішення бізнес-ризиків. Ви отримувате розуміння цього процесу для з'ясування, де суб'єкт господарювання ідентифікує свої ризики, чи МССГ відреагував на ці ризики, а також оцінки, чи відповідає цей процес оцінювання ризиків обставинам з урахуванням характеру і складності МССГ.

Наприклад, якщо МССГ є виробником, існує ризик погіршення якості продукції. Якщо управлінський персонал МССГ не враховує цей ризик жодним чином, вплив на фінансову звітність може включати, наприклад, проблеми оцінки запасів, збільшення проблем з оплатою рахунків, що впливає на резерв під очікувані кредитні збитки, а також необхідність збільшення забезпечення під гарантії. Ґрунтуючись на цьому розумінні, оцінюючи процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання, ви можете ідентифікувати недолік контролю та розглянути його вплив на аудит.

Крім того, оцінка управлінським персоналом МССГ бізнес-ризиків впливатиме на оцінку спроможності суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність.

Навіть якщо докази оцінки ризиків суб'єктом господарювання можуть бути формально не задокументованими, запити власнику-керівнику та іншому відповідному персоналу допоможуть вам зрозуміти, яким чином та як часто розглядаються бізнес-ризики. Під час оцінювання процесу оцінки ризиків суб'єкта господарювання розглядається, чи те, що має суб'єкт господарювання, відповідає його характеру та обставинам, або існує недолік контролю (наприклад, для менших, менш складних суб'єктів господарювання у деяких випадках може бути прийнятним відсутність формалізованого процесу оцінки ризиків).

Процес моніторингу системи внутрішнього контролю суб'єктом господарювання

Ви отримуєте розуміння цього компонента, якій включає те, як та коли здійснюється моніторинг, оскільки моніторинг суб'єкта господарювання може вплинути, наприклад, на попередження або виявлення викривлень (суттєвих чи ні).

МССГ може не мати формального процесу моніторингу своєї системи внутрішнього контролю. Однак, ризики неточної фінансової звітності можуть бути нижчими, наприклад, якщо власник-керівник активно залучений до моніторингу таких аспектів, як розрахунки з покупцями, своєчасна оплата постачальникам та дотримання боргових умов. Це може включати використання власником-керівником звітів, створених за допомогою комерційного програмного забезпечення.

Отримання розуміння процесу моніторингу, імовірно, включатиме запити власнику-керівнику або іншому персоналу, залученому до цього процесу. Ви можете спостерігати або перевірити документацію, яка показує характер та частоту заходів з моніторингу. Це розуміння допоможе вам оцінити, чи процес моніторингу системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання відповідає обставинам суб'єкта господарювання з урахуванням характеру та складності суб'єкта господарювання, чи існує недолік контролю (наприклад, суб'єкт господарювання не здійснює моніторинг, але навіть у менших, менш складних суб'єктах господарювання певний вид моніторингу очікуватиметься, оскільки може існувати недолік).

Інформаційна система і комунікація

(Примітка: Щоб переглянути вимоги МСА 315 (переглянутого у 2019), пов'язані з розумінням аудитором ІТ-середовища та ідентифікацією ЗЗКІТ у форматі блок-схеми, зверніться до [Додатку В](#) цього *Інструмента*. Перегляньте питання **04**, де обговорюються питання внутрішнього контролю для розгляду у випадку, коли МССГ використовує комерційне програмне забезпечення.)

Інформаційна система, доречна для підготовки фінансової звітності

Ви отримуєте розуміння інформаційної системи, тому що викривлення можуть бути результатом настання події у будь-якій точці потоку інформації, що стосується фінансової звітності. Тому для отримання такого розуміння ви можете розглянути наступне:

- Політики в інформаційній системі, що стосуються характеру даних або інформації про операції
- Інші події та умови для фіксації
- Обробка інформації для підтримання цілісності даних або інформації
- Інформаційні процеси, персонал та інші ресурси, що використовуються для обробки інформації.

Це включає інформацію не лише з головної книги та допоміжних книг, а також інформацію з інших джерел, таких як електронні таблиці, що використовуються для розрахунку визнаних доходів, або зовнішньої інформації (такі як відсоткові ставки), якщо вона використовується, наприклад, у розрахунках справедливої вартості.

Хоча інформаційні системи МССГ можуть бути не складними, можуть існувати ризики суттєвого викривлення, наприклад, якщо персонал не має компетенції або інших ресурсів, необхідних для виконання їх обов'язків, або якщо має місце неадекватний розподіл обов'язків. На основі цього розуміння під час оцінки інформаційної системи суб'єкта господарювання ви можете ідентифікувати недолік контролю і, можливо, доведеться розглянути його вплив на аудит.

У МССГ може не бути інструкцій із політик і процедур, або формальної документації інформаційної системи (хоча це є хорошою практикою навіть в малих організаціях). Знову ж, запит та спостереження (наприклад, виконання огляду) того, як виконуються різні відповідні процеси, можуть надати вам розуміння інформаційної системи. Це може включати розгляд ІТ-середовища суб'єкта господарювання (наприклад, як він використовує комерційне програмне забезпечення для обробки інформації).

Аудитори іноді можуть плутати компонент інформаційної системи внутрішнього контролю з компонентом заходів контролю. Як описано далі в розділі "заходи контролю", ці компоненти різні (але взаємопов'язані), і розрізнення їх є важливим. Заходи контролю в компоненті заходів контролю визначаються на основі роботи, виконаної для розуміння інформаційної системи суб'єкта господарювання.

Повідомлення інформації, що стосуються підготовки фінансової звітності

Ви отримуєте розуміння повідомлення інформації, оскільки це може вплинути, наприклад, на точність і повноту фінансової звітності .

Повідомлення інформації в МССГ може бути неформальним. Незважаючи на це, ризик неточної фінансової звітності може бути нижчим, наприклад, якщо існує чітке та своєчасне повідомлення про питання, що стосуються фінансового звітування, в тому числі ролі та обов'язки. Повідомлення інформації власником-керівником відповідному персоналу про бізнес-рішення, такі, як зміна політики щодо надання кредитів клієнтам, також може впливати на точний облік. Як інший приклад, власник-керівник може знати про додаткові угоди з клієнтами або постачальниками, але не повідомити цю інформацію обліковому персоналу. Це може привести до неправильного обліку нарахунків.

Крім того, своєчасне повідомлення інформації іншим персоналом власнику-керівнику про ідентифіковані проблеми бухгалтерського обліку або зміни в обставинах, які впливають на їх здатність виконувати свої обов'язки, може також допомогти зменшити ризик неточної фінансової звітності.

Запити та спостереження за процесами повідомлення інформації, а також перевірка відповідної документації, за наявності, може надати вам розуміння комунікаційних процесів. Це розуміння допоможе вам оцінити, чи повідомлення інформації в суб'єкті господарювання належним чином підтримує складання фінансової звітності суб'єкта господарювання відповідно до ЗКОФЗ.

Заходи контролю

Ви отримуєте розуміння компонента заходів контролю, тому що заходи контролю в компоненті заходів контролю призначені для забезпечення належного застосування політик (які є заходами контролю) в усіх інших компонентах системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.²⁹ Заходи контролю в компоненті заходів контролю з цієї причини можуть бути особливо важливими для усунення ризиків суттєвого викривлення.

Відмінність між компонентом інформаційна система та компонентом заходи контролю

Вимоги навколо компонента інформаційної системи мають на меті дати вам основу для розуміння того, як потоки інформації рухаються через інформаційну систему, бухгалтерські записи, процес фінансового звітування, що використовується для складання фінансової звітності і розкриття інформації, а також ресурсів суб'єкта господарювання, включаючи ІТ-середовище. Компонент заходів контролю включає заходи, такі як санкціонування і затвердження, звіряння, верифікація, фізичний або логічний контроль (включаючи заходи контролю над доступом до комп'ютерних програм і файлів даних), та розподіл обов'язків. Для компонента заходів контролю ви повинні оцінити структуру та визначити застосування конкретних ідентифікованих заходів контролю, які задовольняють вимогам. Ця вимога застосовується навіть тоді, коли ваші процедури у відповідь на оцінений ризик є переважно процедурами по суті. Від вас не вимагається оцінювати структуру і визначити застосування всіх заходів контролю в компоненті інформаційна система і повідомлення інформації, але ви повинні оцінити, чи інформаційна система та повідомлення інформації суб'єкта господарювання належним чином підтримує підготовку фінансової звітності (дивись питання **N1**).

О4 – Як ваш підхід до ідентифікації, оцінювання структури та визначення застосування загальних заходів контролю ІТ (ЗЗКІТ) може врахувати те, що МССГ використовує нескладне комерційне програмне забезпечення для бухгалтерського обліку та фінансової звітності? (МСА 315.26(b)-(c); А170; Додаток 5 та Додаток 6)

Якщо МССГ використовує нескладне комерційне програмне забезпечення, ваші процедури оцінки ризиків щодо ЗЗКІТ можуть вимагати менше зусиль, ніж під час аудиту організації зі складним ІТ-середовищем. Процедури, що стосуються розробки та впровадження ЗЗКІТ, можуть зосереджуватись на управлінні доступом до системи, а не на змінах управлінського контролю або операційному контролі ІТ.

(Дивись питання **№5** — ЗЗКІТ є одними з заходів контролю в компоненті заходів контролю, визначених у МСА 315.26.)

Повернутись до [Малюнка 1](#).

Загалом для мети розуміння інформаційної системи необхідно зрозуміти наступні аспекти ІТ:

- ІТ-середовище, що відноситься до інформаційної системи (щойно визначене (дивись нове визначення вище)). В параграфах А140-А141 МСА 315 (переглянутого у 2019) пояснюється, чому необхідно це розуміння; та
- Використання суб'єктом господарювання ІТ (тобто, ІТ-додатків, які мають відношення до потоків транзакцій та обробки інформації в інформаційній системі). В параграфах А142-А143 МСА 315 (переглянутого у 2019) докладніше пояснюється розуміння аудитором використання ІТ під час отримання розуміння інформаційної системи.

Згідно з параграфом 26(b) МСА 315 (переглянутого у 2019), від аудитора вимагається лише ідентифікувати ІТ-додатки та інші аспекти ІТ-середовища, які піддаються ризикам, що виникають з використання ІТ. Деякі МССГ використовують "готовий" комерційний пакет програмного забезпечення для бухгалтерського обліку, вихідний код якого не може бути змінений організацією. Таким чином, ІТ ризики, пов'язані з підготовкою суб'єктом господарювання фінансової звітності, імовірно, будуть дуже обмеженими. Також можливо, що ЗЗКІТ МССГ можуть бути не формалізованими.³⁰

МСА 315 (переглянутий у 2019) визнає, що обсяг розуміння аудитором ІТ процесів, включаючи обсяг ЗЗКІТ використовуваних суб'єктом господарювання, буде варіюватися залежно від характеру та обставин суб'єкта господарювання та його ІТ-середовища. Крім того, МСА 315 (переглянутий у 2019) містить набагато ширші рекомендації з питань, які ви повинні розглянути при отриманні розуміння ІТ-середовища і заходів контролю суб'єкта господарювання.

Наприклад, Додаток 5 наводить приклади типових характеристик ІТ-середовища на основі складності ІТ-додатків, що використовуються в інформаційній системі суб'єкта господарювання. Тут міститься таблиця порівняння типових характеристик:

- Нескладне комерційне програмне забезпечення
- Комерційне програмне забезпечення та ІТ-додатки середнього розміру та помірної складності
- Великі або складні ІТ-додатки (наприклад, системи ERP (планування ресурсів підприємства)).

Крім того, Додаток 6 МСА 315 (переглянутого у 2019) включає таблицю, що ілюструє приклади ЗЗКІТ, спрямованих на ризики, що виникають з використання ІТ для різних ІТ-додатків для трьох рівнів складності комерційного програмного забезпечення. Наприклад, ви можете виявити деякі автоматизовані заходи контролю, що стосуються єдиного нескладного комерційного програмного забезпечення МССГ для фінансового звітування, яке містить стандартні звіти, створені програмним забезпеченням. МССГ не має можливості змінювати програму через відсутність вихідного коду. ІТ-інфраструктура, що підтримує ІТ-додаток, пов'язана з єдиною мережею, єдиною операційною системою та єдиною базою даних. ІТ-операції не передбачають резервного копіювання даних, оскільки резервне копіювання виконується вручну фінансовою групою без запланованого графіку. У результаті ви ідентифікуєте процеси, пов'язані з доступом (а не зі змінами чи ІТ-операціями), як схильні до ризиків, що виникають з використання ІТ. Ви ідентифікуєте наступні ризики, пов'язані з використанням ІТ, та ЗЗКІТ для зменшення цих ризиків:

ІТ процес	Приклад ризиків, що виникають з використання ІТ	Приклад ЗЗКІТ
Управління доступом	<p>Права доступу користувача:</p> <p>Користувачі мають права доступу, окрім тих, які необхідні для виконання призначених їм обов'язків, що може призвести до невідповідного розподілу обов'язків.</p>	<p>Управлінський персонал затверджує характер та обсяг прав доступу для нових та змінених користувачів, у тому числі стандартні профілі/ролі додатків, важливих фінансових звітних операцій та розподіл обов'язків.</p> <hr/> <p>Доступ припинених або переданих користувачів своєчасно видаляється або змінюється.</p> <hr/> <p>Доступ користувачів періодично переглядається.</p> <hr/> <p>Доступ привілейованого рівня (наприклад, адміністратори конфігурації, даних і безпеки) санкціонується і відповідним чином обмежується.</p>
	<p>Системні налаштування:</p> <p>Не адекватна конфігурація системи або відсутність оновлень для обмеження доступу до системи належним чином авторизованим і відповідним користувачам.</p>	<p>Автентифікація доступу здійснюється за допомогою унікальних ID і паролів, або інших методів, як механізм перевірки того, що користувачі мають право доступу до системи. Параметри паролів відповідають стандартам компанії або галузі (наприклад, мінімальна довжина і складність паролу, термін дії, блокування облікового запису).</p>

Навіть для аудиту МССГ ваша оцінка інформаційної системи суб'єкта господарювання може включати, наприклад, розгляд того, чи інвестувала організація у відповідне ІТ-середовище та необхідні вдосконалення. Ви можете також розглянути, чи достатню кількість відповідного кваліфікованого персоналу було найнято, якщо суб'єкт господарювання використовує комерційне програмне забезпечення (навіть, якщо немає можливості вносити зміни або вона обмежена).

Ще одне міркування полягає в тому, що ідентифіковані вами заходи контролю можуть залежати від створених системою звітів. ІТ-додатки, які створюють ці звіти, можуть піддаватися ризикам, що виникають з використання ІТ. Коли до аудиту обирається підхід на основі процедур по суті, ви можете вирішити безпосередньо протестувати вхідні та вихідні дані процесу формування звіту. У такому випадку ви можете не ідентифікувати пов'язані ІТ-додатки, які вразливі до ризиків, що виникають з використання ІТ.³¹ Таким чином заходи контролю над цими звітами,

створеними системою (частина компоненту заходів контролю), можуть не вимагати оцінки в межах процесу оцінювання ризиків.

О5 – Чи може характер та обсяг вашої документації враховувати, що суб'єкт господарювання та його процеси є менш складними для аудиту МССГ? (МСА 315.38)

Для аудитів фінансової звітності МССГ форма та обсяг документації можуть бути простими та відносно короткими. Проте ваша документація має бути достатньою, щоб дозволити досвідченому аудитору, який не мав попереднього зв'язку з аудитом, зрозуміти, наприклад, характер, час та обсяг виконаних вами процедур оцінювання ризиків для відповідності МСА 315 (переглянутого у 2019), і результати цих процедур.

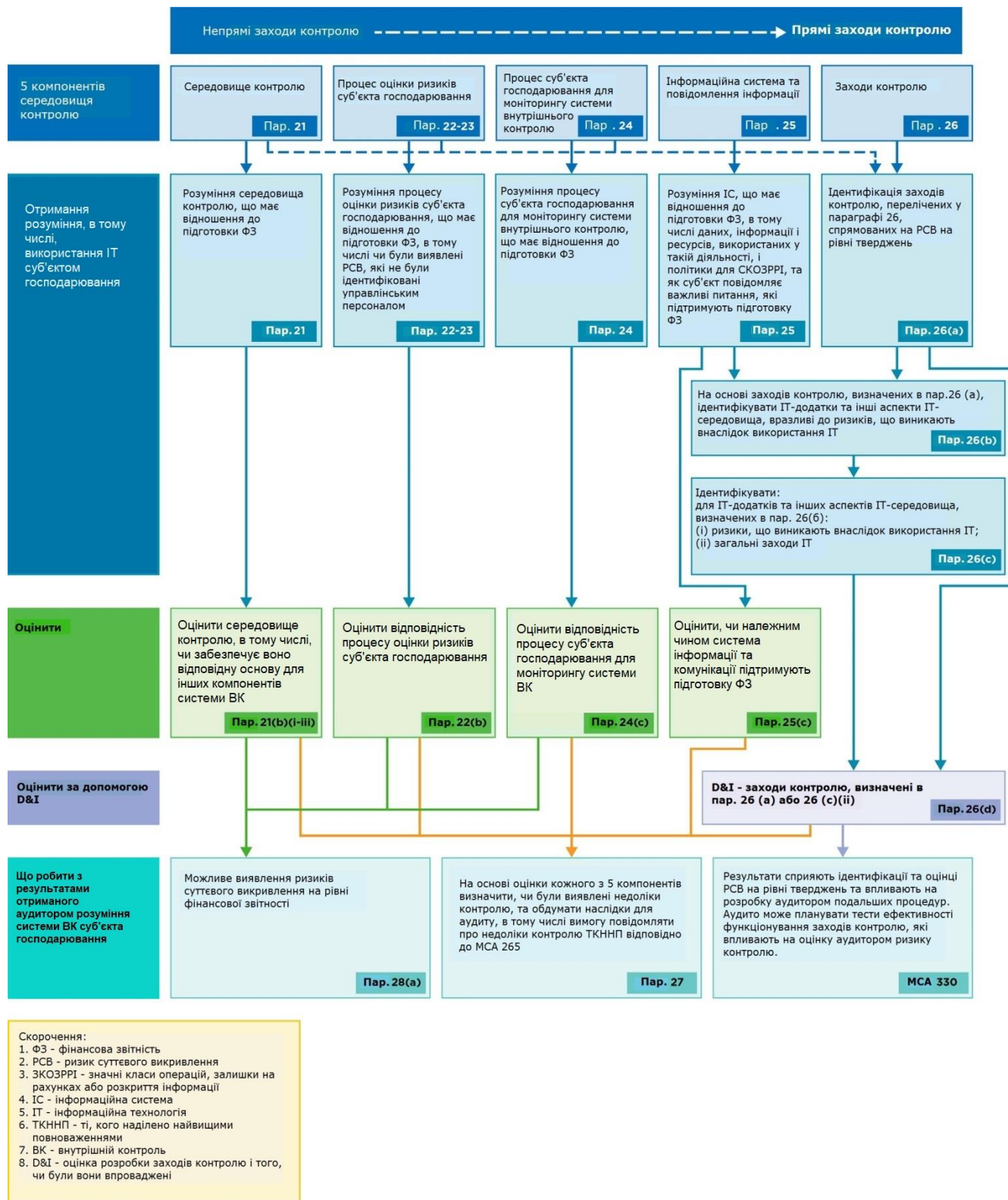
Повернутись до [Малюнка 1](#).

Деякі аудитори висловлюють думку, що немає ясності щодо характеру та рівня деталізації документації, необхідної для ідентифікації та оцінювання ризиків.

Обсяг документації залишається на судження аудитора – це стандарти, засновані на принципах. МСА 315 (переглянутий у 2019) зазначає, що на вашу документацію впливає, наприклад, характер, розмір та складність суб'єкта господарювання та його системи внутрішнього контролю, доступність інформації від суб'єкта господарювання та методологія і технологія аудиту, що використовуються під час аудиту. Не має необхідності документувати всю повноту вашого розуміння суб'єкта господарювання та питань, пов'язаних з цим.³² Ключові елементи задокументованого розуміння можуть включати ті, на яких ви базуєте оцінку ризиків суттєвого викривлення. Однак від вас не вимагається документувати кожний фактор невід'ємного ризику, який ви брали до уваги під час ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень, (як пояснюється у запитанні **N3**). Під час аудитів МССГ аудиторська документація може бути включена до документації щодо загальної стратегії та плану аудиту.

Додаток А

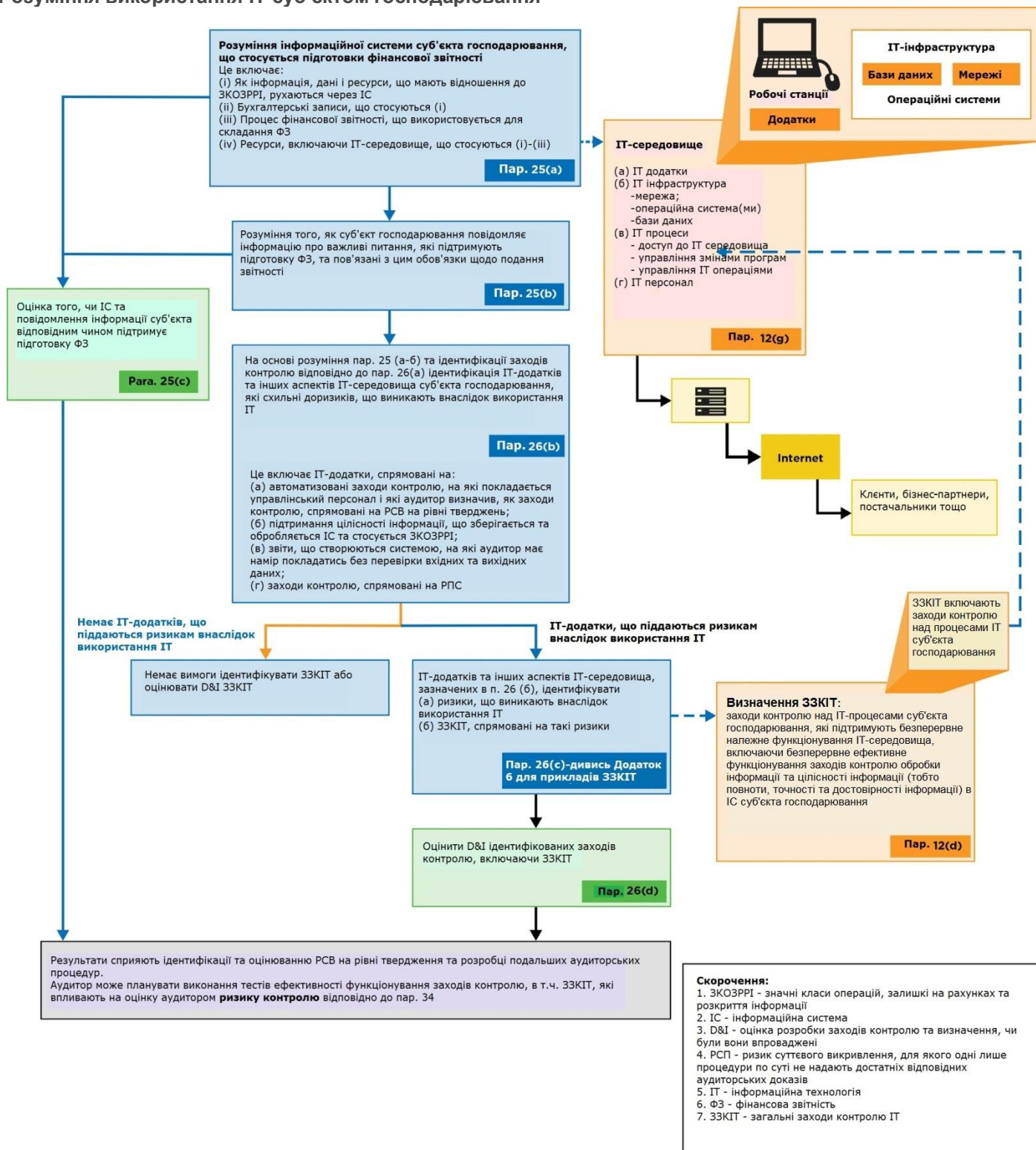
Розуміння компонентів системи внутрішнього контролю організації³³



33 Цей малюнок є витягом з [Блок-схеми розуміння внутрішнього контролю](#) Ради з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, опублікованої Міжнародною федерацією бухгалтерів у липні 2018 – з оновленими номерами параграфів,

Додаток В

Розуміння використання ІТ суб'єктом господарювання³⁴



34 Цей малюнок є витягом з [Блок-схеми Розуміння ІТ-середовища](#). Ради з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, опублікованої Міжнародною федерацією бухгалтерів у липні 2018 – з оновленими номерами параграфів,

МФБ не бере на себе відповідальність за збитки, завдані будь-якій особі, яка діє або утримується від дій, покладаючись на матеріали цієї публікації незалежно від того, чи спричинені такі збитки через недбалість або іншим чином.

Логотип МФБ, "Міжнародна федерація бухгалтерів" та "МФБ" є зареєстрованими марками на товари та послуги МФБ у США та інших країнах.

Авторське право © Міжнародної федерації бухгалтерів 2022 (IFAC). Всі права застережені.

Цей посібник "Процес ідентифікації та оцінювання ризиків: Поради щодо впровадження МСА 315 (переглянутого у 2019)" було опубліковано Міжнародною федерацією бухгалтерів у грудні 2022 року англійською мовою, перекладено на українську мову Аудиторською палатою України у листопаді 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 "Процес ідентифікації та оцінювання ризиків: Поради щодо впровадження МСА 315 (переглянутого у 2019)" © 2022 належить МФБ. Всі права застережені.

Авторське право на текст перекладу українською мовою "Процес ідентифікації та оцінювання ризиків: Поради щодо впровадження МСА 315 (переглянутого у 2019)" © 2023 належить МФБ. Всі права застережені.

Назва мовою оригіналу: The Risk Identification And Assessment Process: Tips On Implementing ISA 315 (Revised 2019).

Для відтворення, зберігання або передачі чи іншого подібного використання цього документу потрібен письмовий дозвіл МФБ. Звертайтеся до permissions@ifac.org.

Проекти для ознайомлення, консультаційні документи та інші публікації МФБ оприлюднюються та є авторським правом МФБ.

Для отримання додаткової інформації звертайтеся, будь-ласка, до ChristopherArnold@ifac.org.