

Фінальна версія
Квітень 2022

Міжнародний стандарт аудиту 600 (переглянутий)

МСА 600 (переглянутий)

та

Відповідні та подальші зміни до
інших міжнародних стандартів,
що впливають з МСА 600
(переглянутого)



International Auditing
and Assurance
Standards Board

Цей Міжнародний стандарт аудиту MCA 600 (переглянутий) «Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)» Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (International Auditing and Assurance Standards Board), опублікований Міжнародною федерацією бухгалтерів (International Federation of Accountants) у квітні 2022 р. англійською мовою, перекладено на українську мову Міністерством фінансів України (схвалено Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності при Міністерстві фінансів України) у листопаді 2024 р., та відтворений з дозволу IFAC (МФБ). Процес перекладу міжнародного стандарту аудиту MCA 600 (переглянутий) «Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)» був розглянутий IFAC (МФБ), і переклад виконувався відповідно до Документа про політику – «Політика щодо перекладу публікацій Міжнародної федерації бухгалтерів («Policy Statement – Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants International Federation of Accountants»). Затверджений текст усього Міжнародного стандарту аудиту MCA 600 (переглянутий) «Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)» є опублікований IFAC (МФБ) англійською мовою. IFAC (МФБ) не несе відповідальності за точність і повноту перекладу або дії, які можуть відбутися в результаті перекладу.

Авторське право на текст англійською мовою Міжнародного стандарту аудиту MCA 600 (переглянутий) «Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)» © квітень 2022 р. належить IFAC (МФБ). Всі права захищені.

Авторське право на текст українською мовою Міжнародного стандарту аудиту MCA 600 (переглянутий) «Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)» © 2024 р. належить IFAC (МФБ). Всі права захищені.

Назва мовою оригіналу: International standard on auditing 600 (Revised), Special considerations—audits of group financial statements (including the work of component auditors).

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

Про Раду з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ)

Цей документ розроблено та затверджено Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості.

Метою Ради з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості є служіння суспільним інтересам шляхом розробки високоякісних стандартів аудиту, надання впевненості та інших пов'язаних з ними стандартів, а також сприяння зближенню міжнародних і національних стандартів аудиту та надання впевненості, що сприяє підвищенню якості та узгодженості практики в усьому світі та зміцненню довіри громадськості до аудиторської діяльності та професії аудитора.

РМСАНВ розробляє стандарти аудиту та надання впевненості і керівництва для використання всіма професійними бухгалтерами в рамках загального процесу встановлення стандартів за участю Ради з нагляду за дотриманням суспільних інтересів, яка здійснює нагляд за діяльністю РМСАНВ та Консультативної групи РМСАНВ, яка забезпечує врахування суспільних інтересів під час розроблення стандартів і керівництв. Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC) сприяє підтримці організаційної структури та здійсненню процесів, що становлять суть діяльності РМСАНВ.

Інформацію про авторські права, торгові марки та дозволи див. на ст. 113.



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

ЗМІСТ

	Сторінка
МСА 600 (переглянутий), Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів).....	4
Узгоджувальні та інші зміни внаслідок прийняття МСА	74

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 600 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ), ОСОБЛИВІ ПОЛОЖЕННЯ ЩОДО АУДИТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ (ВКЛЮЧАЮЧИ РОБОТУ АУДИТОРІВ КОМПОНЕНТІВ)

(чинний для аудитів фінансової звітності за періоди,
що починаються з 15 грудня 2023 року)

ЗМІСТ

	Параграф
Вступ	
Сфера застосування цього МСА.....	1–11
Дата набрання чинності.....	12
Цілі	13
Визначення	14–15
Вимоги	
Відповідальність керівництва за управління та забезпечення якості аудиту групи	11
Прийняття та продовження завдання.....	Error!
Bookmark not defined.–21	
Загальна стратегія аудиту групи та план аудиту групи.....	22–29
Розуміння групи та її середовища, застосовної концептуальної основи фінансового звітування та системи внутрішнього контролю групи.....	30–32
Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення	33–34
Суттєвість.....	35–36
Реагування на оцінені ризики суттєвого викривлення	37–44
Оцінювання повідомлення інформації, отриманої від аудиторів компонентів та достатності їхньої роботи	45–48
Подальші події	49–50
Оцінка достатності та прийнятності отриманих аудиторських доказів	51–52
Звіт аудитора	53
Повідомлення інформації управлінському персоналу групи та тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи	54–58
Документація.....	59
Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали	
Сфера застосування цього МСА.....	A1–A18
Визначення	A19–A28
Відповідальність керівництва за управління та забезпечення якості аудиту групи	A29–A31

Прийняття та продовження завдання.....	A32–A46
Загальна стратегія аудиту групи та план аудиту групи.....	A47–A87
Розуміння групи та її середовища, застосовної концептуальної основи фінансового звітування та системи внутрішнього контролю групи.....	A88–A107
Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення	A108–A115
Суттєвість.....	A116–A123
Реагування на оцінені ризики суттєвого викривлення	A124–A143
Оцінка повідомлення інформації аудиторів компонентів та достатності їхньої роботи	A144–A149
Подальші події	A150
Оцінка достатності та прийнятності отриманих аудиторських доказів	A151–A156
Звіт аудитора	A157–A158
Повідомлення інформації управлінському персоналу групи та тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи	A159–A165
Документація.....	A166–A182
Додаток 1: Приклад звіту аудитора, якщо аудитор групи не зміг отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для використання їх як основи для аудиторської думки про групу	
Додаток 2: Розуміння системи внутрішнього контролю групи	
Додаток 3: Приклади подій або умов, які можуть призводити до виникнення ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи	

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) 600 (переглянутий), *Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)*, слід розглядати разом з МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Міжнародні стандарти аудиту (МСА) застосовуються до аудиту фінансової звітності групи (аудиту групи). Цей МСА визначає особливості аудиту групи, у тому числі обставини, коли залучаються аудитори компонентів. Вимоги та рекомендації цього МСА стосуються або розширюють застосування інших відповідних МСА до аудиту групи, зокрема МСА 220 (переглянутого),¹ МСА 230,² МСА 300,³ МСА 315 (переглянутого в 2019 році),⁴ та МСА 330.⁵ (див. параграфи А1–А2)
2. Фінансова звітність групи включає фінансову інформацію декількох суб'єктів господарювання або господарської одиниці, підготовлену із застосуванням процесу консолідації, як зазначено в пункті 14(k). Термін "процес консолідації" в цьому МСА стосується не лише складання консолідованої фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, але й до подання комбінованої фінансової звітності, а також до агрегації фінансової інформації суб'єктів господарювання або господарської одиниці, таких як філії або відділення. (див. параграфи А3–А5, А27)
3. Як пояснюється в МСА 220 (переглянутому),⁶ цей МСА, адаптований відповідно до обставин, також може бути корисним під час аудиту фінансової звітності, що не є аудитом групи, у тих випадках, коли до команди із завдання включено осіб з іншої аудиторської організації. Наприклад, цей МСА може бути корисним при залученні такої особи до участі в інвентаризації, перевірці основних засобів або виконанні аудиторських процедур у центрі спільного обслуговування у віддаленому територіальному підрозділі.

Групи і компоненти

4. Група може бути організована різними способами. Наприклад, групу може бути організовано з декількох юридичних осіб або інших суб'єктів господарювання (наприклад, материнською компанією та однією або кількома дочірніми компаніями, спільними підприємствами або інвестиціями, що обліковуються за методом участі в капіталі). Крім того, група може бути організована за географічним принципом, у розрізі інших економічних одиниць (включаючи філії або відділення), або за функціями чи видами господарської діяльності. У цьому стандарті ці різні організаційні форми спільно іменуються "суб'єкти господарювання або види господарської діяльності". (див. параграф А6)
5. Аудитор групи визначає відповідний підхід до планування та виконання аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи. З цією метою аудитор групи застосовує професійне судження при визначенні компонентів, у яких проводитиметься робота з аудиту. Визначення таких компонентів ґрунтується на розумінні аудитором групи розуміння групи та її середовища, а також на інших факторах, таких як здатність виконувати аудиторські процедури централізовано, наявність центрів спільного

¹ МСА 220 (переглянутий), *Управління якістю аудиту фінансової звітності*

² МСА 230, *Аудиторська документація*

³ МСА 300, *Планування аудиту фінансової звітності*

⁴ МСА 315 (переглянутий в 2019 році), *Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення*

⁵ МСА 330, *Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики*

⁶ МСА 220 (переглянутий), параграф А1

обслуговування або існування спільних інформаційних систем та внутрішнього контролю. (див. параграфи А7–А9)

Залучення аудиторів компонентів

6. МСА 220 (переглянутий)⁷ вимагає від партнера із завдання упевнитися в тому, що для виконання завдання команді із завдання виділено або буде своєчасно доступно достатні та належні ресурси. У разі аудиту групи до таких ресурсів можуть належати аудитори компонентів. Тому цей МСА вимагає, щоб аудитор групи визначив характер, строки та обсяг участі аудиторів компонентів.
7. Аудитор групи може залучити аудиторів компонентів для надання інформації або виконання роботи з аудиту з метою виконання вимог цього МСА. Аудитори компонентів можуть мати більше досвіду роботи з компонентами та їхнім середовищем (включно з національними законами та нормативними актами, практикою ведення бізнесу, мовою та культурою) і глибше їх розуміння, ніж аудитор групи. Відповідно, аудитори компонентів можуть залучатися і часто залучаються до роботи на всіх етапах аудиту групи. (див. параграфи А10–А11)
8. Аудиторський ризик залежить від ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення.⁸ Ризик невиявлення під час аудиту групи включає ризик того, що аудитор компонента може не виявити викривлення фінансової інформації компонента, яке може призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності групи, а також ризик того, що аудитор групи може не виявити це викривлення. Відповідно, цей МСА вимагає достатньої та належної участі партнера із завдання для групи або аудитора групи, залежно від обставин, у роботі аудиторів компонентів, а також наголошує на важливості двосторонньої комунікації між аудитором групи та аудиторами компонентів Крім того, цей МСА пояснює питання, які аудитор групи враховує при визначенні характеру, часу та обсягу керівництва і нагляду за діяльністю аудиторів компонентів та при перевірці їхньої роботи. (див. параграфи А12–А13)

Професійний скептицизм

9. Відповідно до МСА 200,⁹ при плануванні та проведенні аудиту групи команда із завдання повинна проявляти професійний скептицизм і застосовувати професійне судження. Належне застосування професійного скептицизму може бути продемонстровано через дії та комунікації групи із завдання, включаючи підкреслення важливості застосування професійного скептицизму кожним членом групи із завдання протягом усього аудиту групи. Такі дії та комунікації можуть включати конкретні кроки, спрямовані на зниження впливу чинників, які можуть зашкодити належному застосуванню професійного скептицизму. (див. параграфи А14–А18)

⁷ МСА 220 (переглянутий), параграф 25

⁸ МСА 200, *Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту*, параграф А34

⁹ МСА 200, параграфи 15–16

Маштабованість

10. Цей МСА призначений для аудиту всіх груп незалежно від їхнього розміру або складності. Однак вимоги цього МСА призначені для застосування з урахуванням характеру та обставин кожного аудиту групи. Наприклад, коли аудит групи повністю проводиться аудитором групи, деякі вимоги цього МСА незастосовні, оскільки вони діють за умови залучення аудиторів компонентів. Це може мати місце в тих випадках, коли аудитор групи має можливість виконувати аудиторські процедури централізовано або має можливість виконувати процедури в компонентах, не залучаючи аудиторів компонентів. Інструкції, викладені в параграфах A119 і A120, також можуть бути корисними при застосуванні цього МСА за таких обставин.

Відповідальність партнера із завдання для групи та аудитора групи

11. Партнер із завдання для групи несе кінцеву відповідальність, а отже, відповідає за дотримання вимог цього МСА. Формулювання “партнер із завдання для групи повинен нести відповідальність за...” або “аудитор групи зобов'язаний нести відповідальність за...” використовується стосовно тих вимог, коли партнеру із завдання групи або аудитору групи, відповідно, дозволено доручати розробку або виконання процедур, завдань або дій іншим членам команди із завдання, включно з аудиторами компонентів, які володіють належною кваліфікацією та належним досвідом. Щодо інших вимог, цей МСА прямо передбачає, що вимога або обов'язок повинні виконуватися партнером із завдання для групи чи аудитором групи, залежно від обставин, і що партнер із завдання для групи чи аудитор групи може отримувати інформацію від фірми або інших членів команди із завдання. (див. параграф A29)

Дата набрання чинності

12. Цей МСА є чинним для аудитів фінансової звітності груп за періоди, що починаються 15 грудня 2023 року або після цієї дати.

Цілі

13. Цілі аудитора є наступними:
- (a) При прийнятті і продовженні завдання з аудиту групи визначити, чи можна обґрунтовано очікувати одержання достатніх належних аудиторських доказів, щоб забезпечити основу для формування думки про фінансову звітність групи;
 - (b) Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи внаслідок шахрайства чи помилки, а також планування та проведення належних аудиторських процедур у відповідь на такі оцінені ризики;
 - (c) Взяти достатню і належну участь у роботі аудиторів компонентів протягом усього аудиту групи, включаючи чітке інформування про обсяг і терміни їхньої роботи, а також оцінювати результати цієї роботи; та
 - (d) Оцінити, чи були отримані достатні належні аудиторські докази в результаті виконаних аудиторських процедур, у тому числі щодо роботи, виконаної аудиторами компонентів, для використання їх як підстави для формування думки про фінансову звітність групи.

Визначення

14. У цьому МСА наступні терміни мають такі значення:

- (a) Ризик агрегування (Aggregation risk) – імовірність того, що сукупність не виправлених і не виявлених викривлень перевищить рівень суттєвості для фінансової звітності в цілому. (див. параграф A19)
- (b) Компонент (Component) – Суб'єкт господарювання, підрозділ, відділ або господарська діяльність, або певна їх комбінація, визначена аудитором групи для цілей планування та виконання аудиторських процедур під час аудиту групи. (див. параграф A20)
- (c) Аудитор компонента (Component auditor) – аудитор, який на замовлення команди із завдання для групи виконує роботу щодо фінансової інформації компонента для цілей аудиту групи. Аудитор компонента входить до складу команди із завдання¹⁰ для групи. (див. параграфи A21–A23)
- (d) Управлінський персонал компонента (Component management) – управлінський персонал, відповідальний за компонент. (див. параграф A24)
- (e) Суттєвість для виконання аудиторських процедур компонента (Component performance materiality) – сума, встановлена аудитором групи для зменшення сукупного ризику до належного низького рівня з метою планування та виконання аудиторських процедур щодо компонента.
- (f) Група (Group) – суб'єкт господарювання, що звітує, для якого складається фінансова звітність групи.
- (g) Аудит групи (Group audit) – аудит фінансової звітності групи.
- (h) Аудитор групи (Group auditor) – партнер із завдання для групи та члени групи із завдання, окрім аудиторів компонентів. Аудитор групи відповідає за:
 - (i) розробку загальної стратегії аудиту групи та плану аудиту групи;
 - (ii) здійснення керівництва та нагляду щодо аудиторів компонентів і перевірку їхньої роботи;
 - (iii) оцінку висновків, зроблених на основі отриманих аудиторських доказів як основи для формування думки щодо фінансової звітності групи.
- (i) Аудиторська думка щодо групи (Group audit opinion) – аудиторська думка щодо фінансової звітності групи.
- (j) Партнер із завдання для групи (Group engagement partner) – партнер із завдання¹¹ відповідальний за аудит групи. (див. параграф A25)
- (k) Фінансова звітність групи (Group financial statements) – фінансова звітність, яка містить фінансову інформацію більш ніж одного суб'єкта господарювання або господарської одиниці за допомогою процесу консолідації. Для цілей цього МСА процес консолідації включає: (див. параграфи A26–A28)

¹⁰ МСА 220 (переглянутий), параграф 12(d)

¹¹ МСА 220 (переглянутий), параграф 12(a)

- (i) консолідацію, пропорційну консолідацію або метод обліку за методом участі в капіталі;
 - (ii) подання в комбінованій фінансовій звітності фінансової інформації суб'єктів господарювання або господарських одиниць, які не мають материнської компанії, але перебувають під спільним контролем або спільним управлінням; або
 - (iii) агрегація фінансової інформації суб'єктів господарювання або господарських одиниць, таких як філії або підрозділи.
 - (l) Group management (Управлінський персонал групи) – управлінський персонал, який несе відповідальність за підготовку фінансової звітності групи.
 - (m) Суттєвість для виконання аудиторських процедур групи (Group performance materiality) – рівень суттєвості¹² для виконання аудиторських процедур щодо фінансової звітності групи загалом, установлений аудитором групи.
15. Посилання в цьому МСА на "застосовну концептуальну основу фінансового звітування" означає концептуальну основу фінансового звітування, яка застосовується до фінансової звітності групи.

Вимоги

Відповідальність керівництва за управління та забезпечення якості аудитів групи

16. При застосуванні МСА 220 (переглянутого),¹³ партнер із завдання для групи повинен нести загальну відповідальність за управління якістю та забезпечення якості в межах завдання з аудиту групи. При цьому партнер із завдання для групи повинен: (див. параграфи А29–А30)
- (a) Взяти на себе відповідальність за створення середовища для виконання завдання з аудиту групи, в якому особливе значення надається очікуваній поведінці членів команди із завдання. (див. параграф А31)
 - (b) Брати достатню і належну участь упродовж усього аудиту групи, включаючи роботу аудиторів компонентів, таким чином, щоб у партнера із завдання для групи мав підстави встановити, чи застосовані значущі судження та зроблені висновки відповідають характеру та обставинам завдань для аудиту групи.

Прийняття та продовження завдання

17. Перед прийняттям або продовженням виконання завдань з аудиту групи, партнер із завдання для групи повинен визначити, чи можна обґрунтовано очікувати отримання достатніх належних аудиторських доказів, які б слугували основою для висловлення думки щодо фінансової звітності групи. (див. параграфи А32–А35)
18. Якщо після прийняття або продовження завдань з аудиту групи партнер із завданнями для групи дійде висновку, що достатні належні аудиторські докази не можуть бути отримані, партнер із завданнями для групи повинен розглянути можливі наслідки для аудиту групи. (див. параграф А36)

¹² МСА 320, *Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту*, параграфи 9 та 11

¹³ МСА 220 (переглянутий), параграф 13

Умови виконання завдання

19. Під час застосування МСА 210,¹⁴ аудитор групи повинен отримати згоду управлінського персоналу групи на те, що воно підтверджує та розуміє свою відповідальність за надання команді із завдання: (див. параграф А37)
- (a) Доступ до всієї інформації, про яку відомо управлінському персоналу групи, і яка пов'язана з підготовкою фінансової звітності групи, наприклад, до записів, документації та інших відомостей;
 - (b) Додаткову інформацію, яку команда із завдання може запросити в управлінського персоналу групи або в управлінського персоналу компонента з метою проведення аудиту групи; та
 - (c) Необмежений доступ до осіб усередині групи, від яких команда із завдання вважає за необхідне отримати аудиторські докази.

Обмеження доступу до інформації або людей, не контрольованих в управлінському персоналом групи

20. Якщо партнер із завдання для групи дійде висновку, що управлінський персонал групи не може надати команді із завдання доступ до інформації або необмежений доступ до осіб усередині групи, через обмеження, які не залежать від управлінського персоналу групи, партнер із завдання для групи повинен розглянути можливі наслідки для аудиту групи. (див. параграфи А38–А46)

Обмеження доступу до інформації або людей, введені управлінським персоналом групи

21. Якщо партнер із завдання для групи дійде такого висновку: (див. параграфи А43–А46)
- (a) Аудитор групи не зможе отримати достатні належні аудиторські докази через обмеження, запроваджені управлінським персоналом групи; та
 - (b) Можливий вплив цього обмеження призведе до відмови від висловлення думки щодо фінансової звітності групи,
- партнер із завдання для групи повинен або:
- (i) У разі завдання, що виконується вперше, відмовитися від нього або в разі повторного завдання припинити виконання своїх обов'язків, якщо це можливо відповідно до застосовних законів або нормативних актів; або
 - (ii) Коли законодавчі або нормативні акти забороняють аудитору відмовлятися від виконання завдання або коли відмова від виконання завдання не є можливою в інший спосіб, після проведення в максимально можливому обсязі аудиту фінансової звітності групи - відмовитися від висловлення думки щодо фінансової звітності групи.

Загальна стратегія аудиту групи та план аудиту групи

22. Під час застосування МСА 300,¹⁵ аудитор групи повинен розробити загальну стратегію аудиту

¹⁴ МСА 210, Узгодження умов завдань з аудиту, параграфи 6(b) та 8(b)

¹⁵ МСА 300, параграфи 7–10А

групи та план аудиту групи, а також, за необхідності, оновити їх. При цьому аудитор групи повинен визначити: (див. параграфи А47–А50)

- (а) Компоненти, по відношенню до яких буде виконуватися робота з аудиту; та (див. параграф А51)
- (б) Ресурси, необхідні для виконання завдань з аудиту групи, в тому числі характер, строки та ступінь залучення аудиторів компонентів. (див. параграфи А52–А56)

Що слід враховувати при залученні аудиторів компонентів

- 23. При розробці загальної стратегії групового аудиту та плану групового аудиту партнер із завдання для групи повинен оцінити, чи зможе аудитор групи забезпечити достатню та належну свою участь у роботі аудитора компонента. (див. параграф А57)
- 24. В рамках оцінки, зазначеної в параграфі 23, аудитор групи має запросити в аудитора компонента підтвердження того, що він співпрацюватиме з аудитором групи, зокрема того, що аудитор компонента виконуватиме роботу, доручену аудитором групи. (див. параграф А58)

Відповідні етичні вимоги, в тому числі вимоги незалежності

- 25. При застосуванні МСА 220 (переглянутого),¹⁶ партнер із завдання для групи повинен нести відповідальність за: (див. параграфи А59–А60, А87)
 - (а) інформування аудиторів компонентів про відповідні етичні вимоги, які застосовуються з огляду на характер та обставини завдань з аудиту групи; та
 - (б) підтвердження того, що аудитори компонентів розуміють і дотримуються відповідних етичних вимог, у тому числі вимог незалежності, які застосовуються до завдань для групи.

Ресурси, необхідні для виконання завдання

- 26. Застосовуючи МСА 220 (переглянутий),¹⁷ партнер із завдання для групи: (див. параграфи А61–А68)
 - (а) визначити, що аудитори компонентів володіють належними здібностями та професійною компетентністю, у тому числі достатнім часом, для виконання доручених аудиторських процедур щодо компонентів; та
 - (б) якщо інформація про результати процесу моніторингу та виправлення помилок або зовнішніх перевірок щодо аудитора компонента, була надана фірмою аудитора групи або іншим чином стала доступною партнеру із завдання для групи, необхідно визначити значущість такої інформації для визначення її аудитором групи згідно з параграфом 26(а).
- 27. Аудитор групи повинен отримати достатні належні аудиторські докази щодо роботи, що виконується в компоненті, без залучення аудитора компонента, якщо:
 - (а) аудитор компонента не дотримується відповідних етичних вимог, у тому числі вимоги

¹⁶ МСА 220 (переглянутий), параграф 17

¹⁷ МСА 220 (переглянутий), параграфи 25–26

незалежності, які застосовуються до завдань з аудиту групи;¹⁸ або (див. параграфи А69–А70)

- (b) партнер із завдання для групи має серйозні занепокоєння щодо питань, викладених у параграфах 23-26. (див. параграф А71)

Виконання завдання

- 28. Під час застосування МСА 220 (переглянутого),¹⁹ партнер із завдання для групи повинен нести відповідальність за характер, строки та обсяг керівництва та нагляду за діяльністю аудиторів компонентів, а також перевірки їхньої роботи з урахуванням: (див. параграфи А72–А77)
 - (a) областей підвищених оцінених ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи або значних ризиків, ідентифікованих відповідно до МСА 315 (переглянутого у 2019 році); та
 - (b) областей аудиту фінансової звітності групи, що передбачають застосування значущих суджень.

Комунікація з аудиторами компонентів

- 29. Аудитор групи повинен інформувати аудиторів компонентів про їхні відповідні обов'язки та очікування аудитора групи, включаючи очікування того, що комунікації між аудитором групи та аудиторами компонентів відбуватимуться своєчасно протягом усього аудиту групи. (див. параграфи А78–А87)

Розуміння групи та її середовища, застосовної концептуальної основи фінансового звітування та системи внутрішнього контролю групи

- 30. Застосовуючи МСА 315 (переглянутий у 2019 році),²⁰ аудитор групи зобов'язаний узяти на себе відповідальність за отримання розуміння наступного: (див. параграфи А88–А92)
 - (a) групи та її середовища, включаючи: (див. параграфи А93–А95)
 - (i) організаційну структуру групи та її бізнес-модель, зокрема:
 - a. територіальні підрозділи, в яких група здійснює свою діяльність або операції;
 - b. характер діяльності або операцій групи і ступінь їхньої схожості в межах групи; та
 - c. рівень інтеграції використовуваних інформаційних технологій (IT) у бізнес-моделі групи;
 - (ii) регуляторні фактори, що впливають на суб'єкта господарювання та господарську одиницю групи; та

¹⁸ МСА 200, параграф 14

¹⁹ МСА 220 (переглянутий), параграф 29

²⁰ МСА 315 (переглянутий в 2019 році), параграфи 19–27

- (iii) внутрішні та зовнішні показники, що використовуються для оцінки фінансових результатів суб'єктів господарювання або господарських одиниць;
- (b) застосовної концептуальної основи фінансового звітування та узгодженості облікових політик і практик у всій групі; та
- (c) система внутрішнього контролю групи, в тому числі:
 - (i) характер і ступінь уніфікації контролю; (див. параграфи A96–A99, A102)
 - (ii) те, чи здійснює група діяльність, пов'язану з фінансовим звітуванням, централізовано, і якщо це так, то яким чином; (див. параграфи A100–A102)
 - (iii) процес консолідації, що використовується групою, включно із субконсолідацією, якщо така здійснюється, і консолідаційними коригуваннями; та
 - (iv) те, як управлінський персонал групи доводить до відома керівництва суб'єктів господарювання або господарських одиниць значущі питання для сприяння в підготовці фінансової звітності групи та пов'язані з нею обов'язки щодо фінансового звітування в інформаційній системі та інших компонентах системи внутрішнього контролю групи. (див. параграфи A103–A105)

Що слід враховувати при залучені аудиторів компонентів

31. Аудитор групи повинен своєчасно повідомляти аудиторів компонентів: (див. параграф A106)
 - (a) про питання, які аудитор групи визначає як такі, що стосуються розробки або виконання аудитором компонента процедур оцінки ризиків для цілей аудиту групи;
 - (b) при застосуванні МСА 550,²¹ – про відносини або операції з пов'язаними сторонами, виявлені управлінським персоналом групи, і про інші пов'язані сторони, про які відомо аудиторів групи, що мають відношення до роботи аудитора компонента; та (див. параграф A107)
 - (c) у разі застосування МСА 570 (переглянутого),²² – про події або умови, визначені управлінським персоналом групи або аудитором групи, які можуть поставити під значний сумнів здатність групи продовжувати свою діяльність на безперервній основі, мають відношення до роботи аудитора компонента.
32. Аудитор групи повинен вимагати, щоб аудитори компонентів своєчасно його інформували:
 - (a) про питання, пов'язані з фінансовою інформацією компонента, які аудитор компонента визначає як такі, що стосуються ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи внаслідок шахрайства або помилки;
 - (b) про відносини з пов'язаними сторонами, які раніше не були ідентифіковані управлінським персоналом групи або аудитором групи; та (див. параграф A107)
 - (c) про будь-які події або умови, виявлені аудитором компонента, які можуть поставити під значний сумнів здатність групи продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення

²¹ МСА 550, *Пов'язані сторони*, параграф 17

²² МСА 570 (переглянутий), *Безперервність діяльності*

33. Застосовуючи МСА 315 (переглянутий у 2019 році),²³ виходячи з розуміння, отриманого в параграфі 30, аудитор групи несе відповідальність за ідентифікацію та оцінку ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи, у тому числі стосовно процесу консолідації. (див. параграфи А108-А113)

Що слід враховувати при залученні аудиторів компонентів

34. При застосуванні МСА 315 (переглянутого у 2019 році),²⁴ виходячи з розуміння, отриманого в параграфі 30, аудитор групи несе відповідальність за ідентифікацію та оцінку ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи, у тому числі стосовно процесу консолідації. (див. параграфи А114–А115)

Суттєвість

35. При застосуванні МСА 320²⁵ та МСА 450,²⁶ коли види операцій, залишки за рахунками або розкриття інформації у фінансовій звітності групи розподіляються за компонентами, для цілей планування та виконання аудиторських процедур аудитор групи має визначити:
- (а) суттєвість для виконання аудиторських процедур компонента. Для зниження ризику агрегування така сума має бути меншою за рівень суттєвості для виконання аудиторських процедур групи. (див. параграфи А116–А120)
 - (б) порогове значення, вище за яке викривлення, виявлені у фінансовій інформації компонента, мають бути доведені до відома аудитора групи. Таке порогове значення не повинно перевищувати суму, яка вважається явно незначною для фінансової звітності групи. (див. параграф А121)

Що слід враховувати при залученні аудиторів компонентів

36. Аудитор групи повинен повідомити аудитору компонента суми, визначені відповідно до параграфа 35. (див. параграфи А122–А123)

Реагування на оцінені ризики суттєвого викривлення

37. Застосовуючи МСА 330,²⁷ аудитор групи зобов'язаний узяти на себе відповідальність за характер, строки та обсяг подальших аудиторських процедур, включаючи визначення компонентів, у яких треба виконати подальші аудиторські процедури, а також характеру, строків та обсягу робіт, що необхідно виконати в цих компонентах. (див. параграфи А124–А139)

Процес консолідації

38. Аудитор групи несе відповідальність за розробку та виконання подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи, що виникають внаслідок процесу консолідації. Це передбачає: (див. параграф А140)

²³ МСА 315 (переглянутий в 2019 році), параграфи 28–34

²⁴ МСА 315 (переглянутого в 2019 році), параграф 35

²⁵ МСА 320, параграф 11

²⁶ МСА 450, Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту, параграф 5

²⁷ МСА 330, параграфи 6–7

- (a) оцінку того, чи всі суб'єкти господарювання та господарські одиниці були включені до фінансової звітності групи, як того вимагає застосовна концептуальна основа фінансового звітування, а також, за необхідності, для розробки та виконання подальших аудиторських процедур щодо субконсолідації;
 - (b) оцінку прийнятності, повноти та точності консолідаційних коригувань і перекласифікацій; (див. параграф A141)
 - (c) оцінку того, чи судження управлінського персоналу, прийняті в процесі консолідації, містять ознаки можливої упередженості управлінського персоналу; та
 - (d) реагування на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, що виникають у процесі консолідації.
39. Якщо фінансова інформація суб'єкта господарювання або господарської одиниці не була підготовлена відповідно до тих самих облікових політик, що застосовуються до фінансової звітності групи, аудитор групи повинен оцінити, чи була фінансова інформація належним чином скоригована для цілей підготовки та подання фінансової звітності групи.
40. Якщо фінансова звітність групи включає фінансову інформацію суб'єкта господарювання або господарської одиниці, кінець звітного періоду якої відрізняється від кінця звітного періоду групи, аудитор групи повинен взяти на себе відповідальність за оцінку того, чи були внесені відповідні коригування до цієї фінансової інформації відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Що слід враховувати при залученні аудиторів компонентів

41. Коли аудитор групи залучає аудиторів компонентів до розроблення або виконання подальших аудиторських процедур, аудитор групи повинен повідомляти інформацію аудитору компонента щодо питань, які аудитор групи або аудитор компонента визначає як значущі для розроблення процедур у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи.
42. В областях з вищими оціненими ризиками суттєвого викривлення фінансової звітності групи або значними ризиками, ідентифікованими відповідно до МСА 315 (переглянутого у 2019 році), щодо яких аудитор компонента визначає подальші аудиторські процедури, які необхідно виконати, аудитор групи повинен оцінити відповідність розробки та виконання цих подальших аудиторських процедур. (див. параграф A142)
43. Коли аудитори компонентів виконують подальші аудиторські процедури щодо процесу консолідації, в тому числі щодо субконсолідації, аудитор групи повинен визначити характер і обсяг керівництва та нагляду за аудиторами компонентів, а також огляд їхньої роботи. (див. параграф A143)
44. Аудитор групи повинен визначити, чи є фінансова інформація, зазначена в повідомленні аудитора компонента (див. параграф 45(a)), тією фінансовою інформацією, яка включається до фінансової звітності групи.

Оцінювання повідомлення інформації аудиторів компонентів та достатності їхньої роботи

45. Аудитор групи повинен запросити в аудитора компонента інформацію з питань, що мають значення для висновків аудитора групи щодо аудиту групи. Така інформація повинна включати: (див. параграф A144)
- (a) ідентифікацію фінансової інформації, щодо якої від аудитора компонента вимагалось проведення аудиторських процедур;
 - (b) те, чи виконав аудитор компонента роботу, запитану аудитором групи;
 - (c) те, чи дотримувався аудитор компонента відповідних етичних вимог, включно з вимогами незалежності, які застосовуються до завдання з аудиту групи;
 - (d) інформацію про випадки недотримання законів або нормативних актів;
 - (e) виправлені та не виправлені викривлення фінансової інформації компонента, виявлені аудитором компонента, що перевищують поріг, повідомлений аудитором групи відповідно до параграфу 36; (див. параграф A145)
 - (f) індикатори можливої упередженості управлінського персоналу;
 - (g) опис будь-яких недоліків системи внутрішнього контролю, виявлених у результаті виконання аудиторських процедур;
 - (h) шахрайство або підозра в шахрайстві за участю управлінського персоналу компонента, працівників, які відіграють значну роль у системі внутрішнього контролю групи в цьому компоненті, або інших осіб, якщо шахрайство призвело до суттєвого викривлення фінансової інформації компонента;
 - (i) інші значущі питання, які аудитор компонента повідомив або планує повідомити управлінському персоналу компонента чи тих, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні компонента;
 - (j) будь-які інші питання, які можуть мати відношення до аудиту групи, або які, на думку аудитора компонента, доцільно довести до відома аудитора групи, включаючи винятки, зазначені в письмових поясненнях, які аудитор компонента запросив в управлінського персоналу компонента; та
 - (k) загальні фіндинги або висновки аудитора компонента. (див. параграф A146)
46. Аудитор групи повинен:
- (a) обговорювати значущі питання, що виникають у результаті повідомлення інформації аудитору компонента, у тому числі відповідно до параграфу 45, з аудитором компонента, управлінським персоналом компонента або управлінським персоналом групи, залежно від обставин; та
 - (b) оцінити, чи комунікації з аудитором компонента відповідають цілям аудитора групи. Якщо такі комунікації не відповідають цілям аудитора групи, то аудитор групи повинен розглянути наслідки для аудиту групи. (див. параграф A147)
47. Аудитор групи повинен визначити, чи необхідна перевірка додаткової документації аудитора компонента, і якщо так, то в якому обсязі. При прийнятті цього рішення аудитор групи повинен враховувати: (див. параграфи A148–A149)
- (a) характер, термін і обсяг робіт, виконаних аудитором компонента;
 - (b) професійну компетентність і здібності аудитора компонента, зазначені в пункті 26(a); та

- (с) здійснення керівництва та нагляду за роботою аудитора компонента та огляд його роботи.
48. Якщо аудитор групи дійшов висновку, що робота аудитора компонента не є адекватною для цілей аудитора групи, аудитор групи повинен визначити, які додаткові аудиторські процедури необхідно виконати, і хто повинен їх виконати - аудитор компонента чи аудитор групи.

Подальші події

49. Застосовуючи МСА 560,²⁸ аудитор групи бере на себе відповідальність за виконання процедур, у тому числі, за необхідності, просить аудиторів компонента виконати процедури, призначені для виявлення подій, які можуть вимагати коригування або розкриття інформації у фінансовій звітності групи. (див. параграф А150)

Що слід враховувати при залучені аудиторів компонентів

50. Аудитор групи повинен вимагати, щоб аудитори компонентів повідомляли аудитора групи у випадках, якщо їм стане відомо про подальші події, що можуть вимагати коригування або розкриття інформації у фінансовій звітності групи. (див. параграф А150)

Оцінка достатності та прийнятності отриманих аудиторських доказів

51. Застосовуючи МСА 330,²⁹ аудитор групи повинен оцінити, чи було отримано в результаті виконаних аудиторських процедур, включно з роботами, виконаними аудиторами компонентів, достатні належні аудиторські докази, що слугуватимуть основою для формування аудиторської думки щодо групи. (див. параграфи А151–А155)
52. Партнер із завдання для групи повинен оцінити вплив на аудиторську думку щодо групи будь-яких невикористаних викривлень (незалежно від того, чи були вони виявлені аудитором групи, чи повідомлені аудиторами компонентів), а також будь-яких випадків, коли не вдалося отримати достатні належні аудиторські докази. (див. параграф А156)

Звіт аудитора

53. Аудиторський звіт щодо фінансової звітності групи не повинен містити посилання на аудитора компонента, якщо тільки включення такого посилання не передбачено законами або нормативними актами. Якщо таке посилання вимагається законодавством або нормативним актом, в аудиторському звіті повинно бути зазначено, що таке посилання не зменшує відповідальності партнера із завдання для групи або фірми партнера із завдання для групи за аудиторської думки щодо групи. (див. параграфи А157–А158)

Повідомлення інформації управлінському персоналу групи та тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи

Повідомлення інформації управлінському персоналу групи

54. Аудитор групи повинен надати управлінському персоналу групи загальну інформацію щодо запланованого обсягу робіт і термінів проведення аудиту, включаючи огляд робіт, які необхідно виконати в компонентах групи. (див. параграф А159)

²⁸ МСА 560 «Події після звітного періоду», параграфи 6–7

²⁹ МСА 330, параграф 26

55. Якщо аудитор групи виявив факт шахрайства або звернув на нього увагу аудитор компонента (див. параграф 45(h)), або є інформація, що вказує на можливість існування шахрайства, аудитор групи повинен своєчасно повідомити про це відповідний рівень управлінського персоналу групи з метою інформування осіб, які несуть основну відповідальність за запобігання та виявлення шахрайства, про питання, що відносяться до їхніх обов'язків. (див. параграф A160)
56. Від аудитора компонента може вимагатися законом, нормативним актом або з інших причин висловити аудиторську думку щодо фінансової звітності суб'єкта господарювання або господарської одиниці. У такому разі аудитор групи повинен попросити управлінський персонал групи надати інформацію управлінському персоналу суб'єкта господарювання або господарської одиниці з будь-якого питання, про яке стало відомо аудитору групи та яке може бути значним для фінансової звітності суб'єкта господарювання або господарської одиниці, але про яке управлінський персонал суб'єкта господарювання або господарської одиниці може не знати. Якщо управлінський персонал групи відмовляється повідомити про таке питання управлінському персоналу суб'єкта господарювання або господарської одиниці, команда із завдання для групи обговорює це питання з тими, кого наділено найвищими повноваженнями. Якщо питання залишається не вирішеним, аудитор групи після розгляду юридичних і професійних вимог до конфіденційності вирішує, чи рекомендувати аудитору компонента не надавати звіт аудитора щодо фінансової звітності суб'єкта господарювання або господарської одиниці доти, поки це питання не буде вирішено. (див. параграфи A161–A162).

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи

57. Аудитор групи повинен інформувати тих, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи про такі питання, на додаток до тих, що вимагаються МСА 260 (переглянутим)³⁰ та іншими МСА: (див. параграф A163)
- (a) огляд роботи, яка має бути виконана в компонентах групи, та характер запланованої участі аудитора групи в роботі, яка має бути виконана аудиторами компонентів. (див. параграф A164)
 - (b) випадки, коли огляд аудитором групи роботи аудитора компонента викликала занепокоєння якістю роботи цього аудитора компонента, і заходи, що були вжиті аудитором групи у зв'язку з цією занепокоєністю.
 - (c) будь-які обмеження щодо обсягу аудиту групи, наприклад значущі питання, пов'язані з обмеженнями доступу до людей або інформації.
 - (d) шахрайство або підозра в шахрайстві за участю управлінського персоналу групи, управлінського персоналу компонентів, працівників, які відіграють значну роль у системі внутрішнього контролю групи, або інших осіб, коли шахрайство призвело до суттєвого викривлення фінансової звітності групи.

Інформування про виявлені недоліки системи внутрішнього контролю

³⁰ МСА 260 (переглянутий), *Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями*

58. Застосовуючи МСА 265,³¹ аудитор групи повинен визначити, чи слід повідомляти про будь-які виявлені недоліки системи внутрішнього контролю групи тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи, або управлінському персоналу групи. Ухвалюючи таке рішення, аудитор групи повинен розглянути недоліки системи внутрішнього контролю, які були виявлені аудиторами компонентів і доведені до відома аудитора групи згідно з пунктом 45(g). (див. параграф А165)

Документація

59. Застосовуючи МСА 230,³² аудиторська документація за завданням з аудиту групи має бути достатньою для того, щоб досвідчений аудитор, який раніше не пов'язаний з аудитом, що проводився, міг зрозуміти характер, строки та обсяг виконаних аудиторських процедур, отриманих доказів і висновків, зроблених щодо значущих питань, що виникли під час аудиту групи. Застосовуючи МСА 230,³³ аудитор групи повинен включити до аудиторської документації: (див. параграфи А166–А169, А179–А182)
- (a) значущі питання, пов'язані з обмеженнями доступу до людей або інформації всередині групи, які були розглянуті до прийняття рішення про прийняття або продовження роботи з клієнтом або роботи за завданням, або які виникли після прийняття або продовження участі, а також те, як такі питання були вирішені.
 - (b) підстава для визначення аудитором групи компонентів для цілей планування та проведення аудиту групи. (див. параграф А170)
 - (c) підстава для визначення суттєвості для виконання аудиторських процедур компонента та порогового значення для повідомлення аудитора групи про викривлення у фінансовій інформації компонента.
 - (d) підставу для визначення аудитором групи, чи володіють аудитори компонентів належними здібностями та професійною компетентністю, включаючи достатній час, для виконання доручених аудиторських процедур у компонентах. (див. параграф А171)
 - (e) ключові елементи розуміння системи внутрішнього контролю групи відповідно до параграфу 30(c);
 - (f) характер, строки та обсяг керівництва та нагляду щодо аудиторів компонентів з боку аудитора групи, а також огляду їхньої роботи, включно з оглядом, у відповідних випадках, аудитором групи додаткової аудиторської документації аудитора компонента відповідно до пункту 47. (див. параграфи А172–А178)
 - (g) питання, пов'язані з комунікацією з аудиторами компонентів, включаючи:
 - (i) питання, якщо такі виникають, пов'язані з шахрайством, пов'язаними сторонами або безперервністю діяльності, про які повідомляється відповідно до параграфу 32.
 - (ii) питання, що стосуються висновку аудитора групи щодо аудиту групи, відповідно до

³¹ МСА 265, *Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу*

³² МСА 230, параграф 8

³³ МСА 230, параграфи 1–3, 9–11, А6–А7 та Додатки

параграфу 45, включаючи те, як аудитор групи розглянув значущі питання, обговорені з аудиторами компонентів, управлінським персоналом компонентів або управлінським персоналом групи.

- (h) оцінку аудитором групи фіндингів або висновків аудиторів компонентів щодо питань, які могли б суттєво вплинути на фінансову звітність групи, і процедури, виконані у відповідь на них.

* * *

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Сфера застосування цього МСА (див. параграфи 1–2)

- A1. У цьому МСА також розглядаються особливі міркування для партнера із завдання групи або аудитора групи при застосуванні вимог і рекомендацій МСА 220 (переглянутого), залежно від обставин, у тому числі щодо управлінського персоналу та нагляду за діяльністю аудиторів компонентів і огляду їхньої роботи.
- A2. У МСУЯ 1³⁴ розглядаються завдання, щодо яких потрібне виконання огляд якості виконання завдань. МСУЯ 2³⁵ стосується призначення та вимог до відповідального за перевірку контролю якості завдання, а також обов'язків відповідального за перевірку контролю якості завдання, пов'язаних з проведенням та документуванням перевірки якості завдань, у тому числі для групового аудиту.
- A3. Суб'єкт господарювання або господарська одиниця групи може також складати власну фінансову звітність групи такого суб'єкту господарювання або господарської одиниці, яка включає фінансову інформацію тих суб'єктів господарювання або господарських одиниць, до складу яких вона входить (тобто підгрупи). Цей МСА застосовується до аудиту фінансової звітності групи таких підгруп, який виконується із законодавчих, регуляторних або інших причин.
- A4. Одна юридична особа може бути організована з декількома господарськими одиницями, наприклад, компанія, що провадить діяльність у різних місцях знаходження, як, наприклад, банк з декількома філіями. Якщо ці господарські одиниці мають такі характеристики, як територіальна відокремленість, окремий управлінський персонал або окремі інформаційні системи (включаючи окремий головний реєстр), а під час підготовки фінансової звітності окремої юридичної особи фінансову інформацію агрегують, така фінансова звітність відповідає визначенню фінансової звітності групи, оскільки вона включає фінансову інформацію більш ніж одного суб'єкта господарювання або господарської одиниці через процес консолідації.
- A5. У деяких випадках одна юридична особа може налаштувати свою інформаційну систему так, щоб збирати фінансову інформацію про більш ніж один продукт або лінію послуг для юридичної чи регуляторної звітності або інших управлінських цілей. За таких обставин фінансова звітність суб'єкта господарювання не є фінансовою звітністю групи, оскільки не

³⁴ Міжнародний стандарт з управління якістю (МСУЯ) 1, *Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг*

³⁵ МСУЯ 2, *Перевірки якості завдання*

відбувається агрегація фінансової інформації більш ніж одного суб'єкта господарювання або господарської одиниці за допомогою процесу консолідації. Крім того, збір окремої інформації (наприклад, у допоміжній відомості) для юридичної чи регуляторної звітності або інших управлінських цілей не створює окремих суб'єктів господарювання або господарських одиниць (наприклад, підрозділів) для цілей цього МСА.

Групи та компоненти (див. параграфи 4–5)

- A6. Інформаційна система групи, включно з її процесом фінансового звітування, може відповідати або не відповідати організаційній структурі групи. Наприклад, група може бути організована відповідно до її юридичної структури, але її інформаційна система може бути організована за функціями, процесами, продуктами чи послугами (або за групами продуктів чи послуг) або географічним розташуванням для цілей управління чи звітності.
- A7. Виходячи з розуміння організаційної структури та інформаційної системи групи, аудитор групи може визначити, що фінансова інформація певних суб'єктів господарювання або господарських одиниць може розглядатися в сукупності для цілей планування та виконання аудиторських процедур. Наприклад, група може складатися з трьох юридичних осіб зі схожими характеристиками господарської діяльності, які здійснюють операції в одному географічному регіоні, під одним управлінським персоналом і використовують спільну систему внутрішнього контролю, включаючи інформаційну систему. За таких обставин аудитор групи може прийняти рішення розглядати ці три юридичні особи як один компонент.
- A8. Група може також централізувати діяльність або процеси, які застосовуються до більш ніж одного суб'єкта господарювання або господарської одиниці в межах групи, наприклад, шляхом використання центру спільного обслуговування. Якщо така централізована діяльність має значення для процесу фінансового звітування групи, аудитор групи може визначити центр спільного обслуговування компонентом.
- A9. Ще одне питання, яке може мати значення для визначення аудитором групи компонентів, - це те, як управлінський персонал визначив операційні сегменти відповідно до вимог до розкриття інформації у застосовній концептуальній основі фінансового звітування.³⁶

Залучення аудиторів компонентів (див. параграфи 7–8)

- A10. Аудитори компонентів можуть проводити аудит фінансової звітності компонента із законодавчою, регуляторною або іншою метою, особливо у випадках, коли компонент є юридичною особою. Коли аудитор компонента також проводить або завершив аудит фінансової звітності компонента, аудитор групи може мати змогу використати роботу з аудиту, виконану щодо фінансової звітності компонента, за умови, що аудитор групи впевнився у відповідності такої роботи цілям аудиту групи. Крім того, аудитори компонентів можуть адаптувати роботу, виконану в межах аудиту фінансової звітності компонента, так, щоб вона також відповідала потребам аудитора групи. У будь-якому разі застосовуються вимоги цього МСА, включаючи ті, що стосуються управлінського персоналу та нагляду за діяльністю аудиторів компонентів і огляд їхньої роботи.
- A11. Відповідно до МСА 220 (переглянутого),³⁷ партнер із завдання з аудиту повинен визначити, що підхід до керівництва, нагляду та перевірки відповідає характеру та обставинам завдань з

³⁶ Див., наприклад, Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСФЗ) 8, *Операційні сегменти*

³⁷ МСА 220 (переглянутий), параграф 30(b)

аудиту. Параграф А76 наводить приклади різних способів, у які партнер із завдання для групи може взяти на себе відповідальність за керівництво та нагляд за аудитором компонентів і перевірку їхньої роботи, і може бути корисним за обставин, коли аудитор групи планує використати роботу, виконану в рамках аудиту фінансової звітності компонента, який вже було завершено.

- A12. Як пояснюється в МСА 200,³⁸ ризик невиявлення пов'язаний з характером, строками та обсягом аудиторських процедур, визначених аудитором для зниження аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. Ризик невиявлення залежить не тільки від ефективності аудиторської процедури, але також від застосування цієї процедури аудитором. Таким чином, на ризик невиявлення впливають такі фактори, як належне планування, виділення належних ресурсів для виконання завдання, застосування професійного скептицизму, а також нагляд і огляд виконаної роботи з аудиту.
- A13. Ризик невиявлення є ширшим поняттям, ніж ризик агрегування, опис якого наведено в параграфах 14(а) та А19. Під час аудиту групи може існувати вища ймовірність того, що сукупність не виправлених і не виявлених викривлень може перевищити суттєвість для фінансової звітності групи в цілому, оскільки аудиторські процедури можуть виконуватися окремо щодо фінансової інформації компонентів групи. Відповідно, суттєвість для виконання аудиторських процедур компонента встановлюється аудитором групи, щоб зменшити ризик агрегування до прийнятно низького рівня.

Професійний скептицизм (див. параграф 9)

- A14. МСА 220 (переглянутий)³⁹ наводить приклади перешкод для застосування професійного скептицизму на рівні завдань, включаючи неусвідомлені упередження аудитора, які можуть перешкоджати застосуванню професійного скептицизму при розробці й виконанні аудиторських процедур та оцінці аудиторських доказів. МСА 220 (переглянутий) також передбачає можливі дії, які група із завдання може вжити для зменшення перешкод для застосування професійного скептицизму на рівні завдань.
- A15. Вимоги та відповідні пояснювальні матеріали, що містяться в МСА 315 (переглянутому у 2019 році),⁴⁰ МСА 540 (переглянутий)⁴¹ та інших МСА стосуються застосування професійного скептицизму та містять приклади того, як документація може допомогти надати докази застосування аудитором професійного скептицизму.
- A16. Усі члени команди із завдання зобов'язані проявляти професійний скептицизм під час всього процесу проведення аудиту групи. Керівництво та нагляд з боку аудитора групи за членами команди із завдання, включно за аудитором компонентів, і огляд їхньої роботи можуть надати аудитору групи інформацію про те, чи проявляє команда із завдання професійний скептицизм належним чином.

³⁸ МСА 200, параграф А45

³⁹ МСА 220 (переглянутий), параграфи А34–А36

⁴⁰ МСА 315 (переглянутий у 2019 році), параграф А238

⁴¹ МСА 540 (переглянутий), *Аудит облікових оцінок та пов'язане з ними розкриття інформації*, параграф А11

A17. На застосування професійного скептицизму під час аудиту групи можуть впливати такі фактори, як:

- аудитори компонентів у різних територіальних підрозділах можуть зазнавати різних культурних впливів, які можуть вплинути на характер упереджень, до яких вони схильні.
- складна структура деяких груп може створювати фактори, які призводять до підвищеної вразливості до ризиків суттєвого викривлення. Крім того, надто складна організаційна структура може бути фактором ризику шахрайства відповідно до МСА 240,⁴² а отже, може вимагати додаткового часу або спеціальних знань для розуміння бізнес-цілей і діяльності певних суб'єктів господарювання або господарських одиниць.
- характер та обсяг внутрішньогрупових операцій (наприклад, операцій за участю декількох суб'єктів господарювання та господарських одиниць у межах групи або декількох пов'язаних сторін), грошових потоків або угод про трансфертне ціноутворення можуть спричинити додаткові складнощі. У деяких випадках такі питання також можуть призвести до виникнення факторів ризику шахрайства.
- коли аудит групи проводять в умовах жорстких термінів надання звітності, встановлених управлінським персоналом групи, це може чинити тиск на членів команди із завдання при виконанні дорученої роботи. За таких обставин групі із завдання може знадобитися додатковий час, щоб належним чином критично оцінити твердження управлінського персоналу, зробити відповідні судження або належним чином оглянути виконану роботу з аудиту.

A18. Застосування професійного скептицизму аудитором групи передбачає постійну готовність до виявлення суперечливої інформації від аудиторів компонентів, управлінського персоналу компонента та управлінського персоналу групи щодо питань, які можуть бути значущими для фінансової звітності групи.

Визначення

Ризик агрегування (див. параграф 14(a))

A19. Ризик агрегування існує в усіх видах аудиту фінансової звітності, але його розуміння і зниження стають викликають особливі складнощі в разі аудиту групи, оскільки існує більша ймовірність того, що аудиторські процедури будуть виконуватися щодо видів операцій, залишків за рахунками або розкриття інформації, дезагрегованих за компонентами. Як правило, ризик агрегування зростає зі збільшенням кількості компонентів, щодо яких аудиторські процедури виконуються окремо аудиторами компонентів або іншими членами групи із завдання.

Компонент (див. параграф 14(b))

A20. Аудитор групи застосовує професійне судження при визначенні компонентів, щодо яких буде проводитиметься робота з аудиту. У параграфі А7 пояснюється, що фінансова інформація окремих суб'єктів господарювання або господарських одиниць може розглядатися в сукупності для цілей планування та виконання аудиторських процедур. Однак відповідальність аудитора групи за ідентифікацію та оцінку ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи

⁴² МСА 240, *Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності*, Додаток 1

поширюється на всі суб'єкти господарювання та господарські одиниці, фінансова інформація яких включена до фінансової звітності групи.

Аудитор компонента (див. параграф 14(c))

- A21. Посилання в цьому МСА на команду із завдання включають аудитора групи та аудиторів компонентів. Аудитори компонентів можуть бути співробітниками мережевої фірми, фірми, яка не є мережевою фірмою, або фірми аудитора групи (наприклад, з іншого офісу в складі фірми аудитора групи).
- A22. За певних обставин аудитор групи може проводити централізоване тестування видів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації, або виконувати аудиторські процедури щодо окремого компонента. За таких обставин аудитор групи не вважається аудитором компонента.
- A23. Параграф 24 вимагає, щоб аудитор групи запитував у аудитора компонента підтвердження того, що він буде співпрацювати з аудитором групи, в тому числі щодо того, чи буде він виконувати роботу, запитувану аудитором групи. Параграф A58 надає вказівки щодо обставин, за яких аудитор компонента не може надати таке підтвердження.

Управлінський персонал компонента (див. параграф 14(d))

- A24. Управлінський персонал компонента - це управлінський персонал, відповідальний за фінансову інформацію або іншу діяльність (наприклад, обробку транзакцій у центрі спільного обслуговування) у суб'єкті господарювання або господарській одиниці, що входить до складу групи. Коли аудитор групи розглядає фінансову інформацію певних суб'єктів господарювання або господарських одиниць у сукупності як компонент або визначає, що спільний сервісний центр є компонентом (див. параграфи A7-A8), управлінський персонал компонента відноситься до управлінського персоналу, який відповідає за фінансову інформацію або обробку операцій, щодо яких виконуються аудиторські процедури стосовно цього компонента. За певних обставин може бути відсутнім окремий управлінський персонал компонента, а управлінський персонал групи може нести безпосередню відповідальність за фінансову інформацію або іншу діяльність компонента.

Партнер із завдання для групи (див. параграф 14(j))

- A25. У разі аудиту групи спільними аудиторами, партнери зі спільного завдання та їхні команди із завдання разом становлять "партнера із завдання для групи" і "команда із завдання" для цілей МСА. Однак у цьому МСА не розглядаються ні відносини між аудиторами, які спільно проводять аудит, ні робота, яку в межах аудиту, що спільно проводиться, виконує один аудитор щодо роботи іншого аудитора для цілей аудиту групи.

Фінансова звітність групи (див. параграфи 2, 14(k))

- A26. Вимоги до складання та подання фінансової звітності групи можуть бути визначені в застосовній концептуальній основі фінансового звітування, що може вплинути на визначення фінансової інформації суб'єктів господарювання або господарських одиниць, яка підлягає включенню у фінансову звітність групи. Наприклад, деякі концептуальні основи вимагають складання консолідованої фінансової звітності, якщо суб'єкт господарювання (материнське підприємство) контролює один або кілька інших суб'єктів господарювання (наприклад, дочірні

підприємства) через контрольний пакет акцій або в інший спосіб. У деяких випадках застосовна концептуальна основа фінансового звітування містить окремі вимоги щодо подання комбінованої фінансової звітності або може іншим чином дозволяти її подання. Приклади обставин, за яких може бути дозволено подання комбінованої фінансової звітності, включають суб'єкти господарювання, які не мають материнської компанії, але перебувають під спільним контролем, або суб'єкти господарювання, що перебувають під спільним управлінням.

- A27. Термін "процес консолідації", що використовується в цьому МСА, не має того самого значення, що й "консолідація" або "консолідована фінансова звітність", як вони визначені або описані в концептуальних основах фінансового звітування. Термін "процес консолідації" позначає процес підготовки фінансової звітності групи в ширшому сенсі.
- A28. Детальні аспекти процесу консолідації варіюються від групи до групи залежно від структури та інформаційної системи групи, включаючи процес складання фінансової звітності. Однак процес консолідації передбачає такі особливості, як виключення внутрішньогрупових операцій і залишків, а також, де це застосовно, наслідки різних звітних періодів для суб'єктів господарювання або господарських одиниць, включених у фінансову звітність групи.

Відповідальність керівництва за управління та забезпечення якості аудиту групи (див. параграфи 11, 16)

- A29. Для партнера із завдання для групи може виявитися неможливим або недоцільним одноосібно виконувати всі вимоги МСА 220 (переглянутого), особливо коли до складу команди із завдання входить велика кількість аудиторів компонентів, розташованих у різних місцях. При управлінні якістю на рівні завдань МСА 220 (переглянутий)⁴³ дозволяє партнеру із завдання доручати розробку або виконання процедур, завдань чи дій іншим членам команди із завдання для надання допомоги партнеру із завдання. Відповідно, партнер із завдання для групи може призначати процедури, завдання або дії іншим членам команди із завдання, які можуть далі делегувати виконання цих процедур, завдань або дій. За таких обставин МСА 220 (переглянутий) вимагає, щоб партнер із завдання продовжував нести загальну відповідальність за управління та забезпечення якості завдань з аудиту.
- A30. Політика або процедури, встановлені фірмою, або такі, що є загальними вимогами мережі чи послугами мережі,⁴⁴ можуть підтримувати партнера із завдання для групи шляхом полегшення комунікації між аудитором групи та аудиторами компонентів, а також шляхом здійснення аудитором групи керівництва та нагляду щодо цих аудиторів компонентів і огляд їхньої роботи.
- A31. МСА 220 (переглянутий)⁴⁵ пояснює, що культура, яка демонструє прихильність до якості, формується і зміцнюється членами команди із завдання, коли вони демонструють очікувану поведінку під час виконання завдань. З метою дотримання вимоги, зазначеної у параграфі 16(а), партнер із завдання для групи може безпосередньо обмінюватись інформацією з іншими членами команди із завдання (включаючи аудиторів компонентів) та підкріплювати цю комунікацію особистою поведінкою та діями (наприклад, подаючи особистий приклад такої поведінки).

⁴³ МСА 220 (переглянутий), параграф 15

⁴⁴ МСУЯ 1, параграфи 48–52

⁴⁵ МСА 220 (переглянутий), параграф A28

Прийняття та продовження завдання

Визначення обґрунтованих очікувань щодо можливості отримання достатніх і належних аудиторських доказів (див. параграфи 17–18)

A32. При визначенні того, чи можна обґрунтовано очікувати отримання достатніх належних аудиторських доказів, партнер із завдання для групи може отримати розуміння таких питань, як:

- структура групи, включаючи юридичну та організаційну структуру;
- види діяльності, які є значущими для групи, включно з галузевими та нормативно-правовими, економічними та політичними умовами здійснення такої діяльності;
- використання сервісних організацій;
- використання центрів спільного обслуговування;
- процес консолідації;
- чи аудитор групи:
 - матиме необмежений доступ до тих, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи, до управлінського персоналу групи, до тих, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні компоненту, до управлінського персоналу компонента та до інформації компонента, включаючи ті компоненти, які обліковуються за методом участі в капіталі; та
 - зможе виконувати необхідну роботу щодо фінансової інформації компонентів, коли це застосовно.
- чи виділені або будуть виділені достатні та відповідні ресурси.

A33. Якщо завдання з аудиту групи виконується вперше, розуміння питань, зазначених у параграфі A32, може бути отримано аудитором групи на основі:

- інформації наданої управлінським персоналом групи;
- інформації наданої управлінським персоналом групи;
- інформації наданої тими, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи; та
- коли це доречно, комунікація з управлінським персоналом компоненту або попереднім аудитором.

A34. У разі виконання повторного завдання на можливість отримати достатні належні аудиторські докази можуть вплинути значні зміни, наприклад:

- у структурі групи (наприклад, придбання, продаж, створення спільних підприємств, реорганізація або зміни в організації системи фінансового звітування групи).
- у діяльності компонентів, які є значущими для групи.
- у складі тих, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи, управлінському персоналі групи або ключового управлінського персоналу компонентів, щодо яких передбачається проведення аудиторських процедур.

- у розумінні аудитором групи доброчесності та компетентності управлінського персоналу групи або її компонентів.
- у застосовній концептуальній основі фінансового звітування.

A35. Під час аудиту групи можуть виникати додаткові складнощі з отриманням достатніх належних аудиторських доказів, якщо компоненти розташовані в юрисдикціях, відмінних від юрисдикції аудитора групи, через культурні та мовні відмінності, а також різні закони чи нормативні акти. Наприклад, законодавство або нормативні акти можуть обмежувати надання аудитором компонента документації за межі його юрисдикції, або військові дії, масові заворушення чи спалахи захворювань можуть обмежувати доступ аудитора групи до відповідної документації аудитора компонента. Параграф A180 містить можливі способи вирішення таких ситуацій.

A36. Після прийняття партнером із завдання для групи рішення про початок роботи із завдання для групи можуть бути встановлені обмеження, які можуть вплинути на здатність команди із завдання отримати достатні належні аудиторські докази. Такі обмеження можуть включати ті, що впливають на:

- доступ аудитора групи до інформації компонентів, управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні компонентів, або до аудиторів компонентів (включно з відповідною аудиторською документацією, запитуваною аудитором групи) (див. параграфи 20-21); або
- роботу, яку потрібно виконати щодо фінансової інформації компонентів.

Параграфи A45-A46 пояснюють можливий вплив таких обмежень на висновок аудитора щодо фінансової звітності групи.

Узгодження умов виконання завдань з аудиту (див. параграф 19)

A37. МСА 210⁴⁶ вимагає, щоб аудитор погоджував умови завдань з аудиту з управлінським персоналом або тими, кого наділено найвищими повноваженнями, залежно від обставин. Умови завдання визначають застосовну концептуальну основу фінансового звітування. Додаткові питання, які можуть бути включені в умови завдання для групи, включають:

- комунікації між аудитором групи та аудиторами компонентів мають здійснюватися без будь-яких обмежень, наскільки це можливо відповідно до законів та нормативних актів;
- аудитор групи має бути обізнаний про обмін важливою інформацією між аудиторами компонентів та тих, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні компонента, або управлінським персоналом компонента, включно з повідомленнями про значущі/значні недоліки внутрішнього контролю;
- комунікації між регуляторними органами та суб'єктами господарювання або господарськими одиницями, що стосуються питань фінансового звітування, які можуть мати відношення до аудиту групи, слід передавати аудиторі груп; та
- аудиторі груп має бути дозволено проводити роботи в компоненті або вимагати виконання цих робіт аудитором компонента.

⁴⁶ МСА 210, параграфи 9 та 10(d)

Обмеження доступу до інформації або людей (див. параграф 20–21)

A38. Обмеження доступу до інформації або людей не скасовують вимоги до аудитора групи отримати достатні належні аудиторські докази.

A39. Доступ до інформації або людей може бути обмежений з багатьох причин, таких як обмеження, накладені управлінським персоналом компонента, законами чи нормативними актами або внаслідок інших обставин, наприклад, військові дії, масові заворушення або спалахи захворювань. Параграф A180 описує, як аудитор групи може подолати обмеження доступу до документації аудитора компонента.

A40. За деяких обставин аудитор групи може подолати обмеження доступу до інформації або людей, наприклад, таким чином:

- якщо доступ до управлінського персоналу компонента або тих, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні компонента, обмежений, аудитор групи може звернутися до управлінського персоналу групи або тих, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи, з проханням посприяти в усуненні обмеження або в інший спосіб запросити інформацію безпосередньо в управлінського персоналу групи або тих, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи.
- якщо група має неконтрольовану частку в суб'єкті господарювання, який обліковується за методом участі в капіталі, аудитор групи може визначити, чи існують положення (наприклад, в умовах угод про спільну діяльність або в умовах інших інвестиційних угод) щодо доступу групи до фінансової інформації суб'єкта господарювання, і звернутися до управлінського персоналу групи з проханням скористатися такими правами.
- якщо група має неконтрольовану частку в суб'єкті господарювання, який обліковується за методом участі в капіталі, і група має представників, які входять до складу виконавчої ради або є тими, кого наділено найвищими повноваженнями неконтрольованого суб'єкта господарювання, аудитор групи може надіслати їм запит щодо можливості надання йому фінансової та іншої інформації, доступну їм на цих посадах.

A41. Якщо група має неконтрольовану частку участі в суб'єкті господарювання, який обліковується за методом участі в капіталі, а доступ аудитора групи до інформації або людей в суб'єкті господарювання обмежений, аудитор групи може мати можливість отримати інформацію, яка може бути використана як аудиторські докази щодо фінансової інформації суб'єкта господарювання, наприклад:

- фінансову інформацію, наявну в управлінського персоналу групи, оскільки управлінському персоналу групи також необхідно отримувати фінансову інформацію неконтрольованого суб'єкта господарювання для підготовки фінансової звітності групи.
- загальнодоступну інформацію, таку як фінансова звітність, що підлягала аудиту, документи для публічного розкриття, або котирування акцій неконтрольованого суб'єкта господарювання.

Питання про можливість отримання аудитором достатніх належних аудиторських доказів є предметом професійного судження, особливо з огляду на оцінені ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи та з урахуванням того, що інші джерела інформації можуть підтверджувати або іншим чином доповнювати отримані аудиторські докази.⁴⁷

⁴⁷ МСА 330, параграф 7(b)

- A42. Якщо група має неконтрольовану частку в суб'єкті господарювання, який обліковується за методом участі в капіталі, і доступ до інформації або людей в цьому суб'єкті господарювання обмежений, аудитор групи може розглянути, чи не суперечать такі обмеження твердженням управлінського персоналу групи щодо доречності використання методу участі в капіталі.
- A43. Коли аудитор групи не може отримати достатні належні аудиторські докази через обмеження доступу до інформації або людей, аудитор групи може:
- повідомити про обмеження аудиторську фірму групи, щоб допомогти аудитору групи у визначенні відповідного плану дій. Наприклад, аудиторська фірма групи може поспілкуватися з управлінським персоналом групи щодо обмежень і заохотити управлінський персонал групи до спілкування з регуляторами. Це може бути корисним, коли обмеження впливають на кілька аудиторських перевірок в одній юрисдикції або однією і тією ж фірмою, наприклад, через військові дії, масові заворушення або спалахи захворювань у ключовій країні.
 - законодавство або нормативно-правові акти зобов'язують до повідомлення про обмеження регуляторів, органів, що здійснюють лістинг, або інших органів щодо обмежень.
- A44. Обмеження доступу можуть мати й інші наслідки для аудиту групи. Наприклад, якщо обмеження накладаються управлінським персоналом групи, аудитору групи може знадобитися переглянути надійність відповідей управлінського персоналу групи на запити аудитора групи, а також те, чи не ставлять обмеження під сумнів доброчесність управлінського персоналу групи.

Вплив обмежень доступу до інформації або людей на аудиторський висновок щодо фінансової звітності групи (див. параграф 20–21)

- A45. МСА 705 (переглянутий)⁴⁸ містить вимоги та рекомендації щодо того, як діяти в ситуаціях, коли аудитор групи не може отримати достатні належні аудиторські докази. У Додатку 1 наведено приклад аудиторського звіту, що містить аудиторську думку із застереженням, яка ґрунтується на неспроможності аудитора групи отримати достатні належні аудиторські докази щодо компонента, який обліковується за методом участі в капіталі.

Заборона партнеру із завдання для групи від відмови від виконання завдання або виходу з нього, що міститься в законодавстві або нормативно-правових актах (див. параграфи 20–21)

- A46. Законодавство або нормативні акти можуть забороняти партнеру із завдання для групи відмовлятися від виконання завдання або виходити з нього. Наприклад, у деяких юрисдикціях аудитора призначають на певний період часу, і йому заборонено припинити роботи із завдання до закінчення цього періоду. Крім того, в державному секторі можливість відмовитися від виконання завдання або вийти з нього може бути недоступною для аудитора через характер його повноважень або з міркувань суспільного інтересу. За таких обставин вимоги цього МСА все ще застосовуються до аудиту групи, а вплив нездатності аудитора групи отримати достатні належні аудиторські докази розглядається в МСА 705 (переглянутому).

⁴⁸ МСА 705 (переглянутий), *Модифікації думки у звіті незалежного аудитора*

Загальна стратегія аудиту групи та план аудиту групи

Безперервний та ітеративний характер планування та проведення аудиту групи (див. параграф 22)

A47. Як пояснюється в МСА 300,⁴⁹ планування є не відокремленим етапом аудиту, а радше безперервним та ітеративним процесом, що часто розпочинається невдовзі після завершення попереднього аудиту (або у зв'язку з ним) і триває до завершення поточного аудиторського завдання. Наприклад, у зв'язку з непередбачуваними подіями, змінами умов або аудиторськими доказами, отриманими в результаті оцінювання ризиків або виконання подальших аудиторських процедур, аудитору групи може знадобитися змінити загальну стратегію аудиту групи та план аудиту групи, а отже, і запланований характер, строки та обсяг подальших аудиторських процедур на основі переглянутої оцінки ризиків. Аудитор групи може також змінити визначений ним склад компонентів, щодо яких необхідно проводити роботу з аудиту, а також характер, строки та обсяг участі аудиторів компонентів. МСА 300⁵⁰ вимагає, щоб аудитор оновлював і змінював під час аудиту загальну стратегію аудиту і план аудиту за необхідності.

Встановлення загальної стратегії аудиту групи та плану аудиту групи (див. параграф 22)

A48. Під час першого завдання з аудиту групи аудитор групи може мати попереднє розуміння групи та її середовища, застосовної концептуальної основи фінансового звітування та системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання на основі інформації, отриманої від управлінського персоналу групи, тих, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи, та, за можливості, у результаті спілкування з управлінським персоналом компонента або попереднім аудитором. При виконанні повторного завдання з аудиту групи аудитор групи може отримати попереднє розуміння в результаті аудиту за попередні періоди. Таке попереднє розуміння може допомогти аудитору групи у формуванні початкових очікувань щодо видів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації, які можуть бути значущими.

A49. Аудитор групи може також використовувати інформацію, отриману в процесі прийняття та продовження завдань, при розробці загальної стратегії аудиту групи та плану аудиту групи, наприклад, щодо ресурсів, необхідних для проведення аудиту групи.

A50. Процес визначення загальної стратегії аудиту групи і плану аудиту групи, а також формування початкових очікувань щодо видів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації, які можуть бути значущими на рівні фінансової звітності групи, можуть допомогти аудитору групи в розробці попереднього визначення з таких питань:

- чи слід виконувати аудиторську роботу централізовано, на рівні суб'єктів господарювання або використовувати комбінацію цих підходів; та

⁴⁹ МСА 300, параграф A2

⁵⁰ МСА 300, параграф 10

- характер, строки та обсяг роботи з аудиту, яку необхідно виконати щодо фінансової інформації компонентів (наприклад, розробка та виконання процедур оцінки ризиків, подальших аудиторських процедур або їх комбінації).

Компоненти, у яких виконується робота з аудиту (див. параграф 22(а))

A51. Визначення компонентів, у яких буде виконана робота з аудиту, є питанням професійного судження. Питання, які можуть вплинути на рішення аудитора групи, включають, наприклад:

- характер подій або умов, які можуть призвести до виникнення ризиків суттєвого викривлення на рівні затвердження фінансової звітності групи, пов'язаних з компонентом, наприклад:
 - новостворені або придбані суб'єкти господарювання або господарські одиниці.
 - суб'єкти господарювання або господарські одиниці, в яких відбулися значні зміни.
 - значні операції з пов'язаними сторонами.
 - значні операції, що виходять за межі звичайної діяльності.
 - аномальні коливання, виявлені за допомогою аналітичних процедур, виконаних на рівні групи, відповідно до МСА 315 (переглянутого у 2019 році).⁵¹
- дезагрегація значущих видів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації у фінансовій звітності групи за компонентами з урахуванням розміру та характеру активів, зобов'язань та операцій за місцезнаходженням або господарською одиницею по відношенню до фінансової звітності групи.
- очікування щодо того, чи будуть отримані достатні належні аудиторські докази щодо всіх значущих видів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації у фінансовій звітності групи в результаті проведення запланованих аудиторських процедур щодо фінансової інформації ідентифікованих компонентів.
- характер і обсяг викривлень або недоліків системи контролю, виявлених у компонента під час аудиту за попередні періоди.
- характер і ступінь уніфікації засобів контролю в межах групи, а також те, чи здійснює група діяльність, пов'язану з підготовкою фінансової звітності, централізовано, і якщо це так, то яким чином.

Ресурси (див. параграф 22(б))

A52. Питання, які впливають на визначення аудитором групи ресурсів, необхідних для проведення аудиту групи, а також на характер, строки і ступінь залучення аудиторів компонентів, є предметом професійного судження і можуть включати, наприклад:

- розуміння групи, компонентів всередині групи, щодо яких має виконуватися аудиторська робота, а також того, чи буде робота виконуватися централізовано, на компонентах або в комбінації цих підходів.
- знання та досвід команди із завдання. Наприклад, аудитори компонентів можуть мати більший досвід і глибші знання, ніж аудитор групи, про місцеві галузі, в яких працюють компоненти,

⁵¹ МСА 315 (переглянутий у 2019 році), параграф 14(б)

місцеві закони та правила, практику ведення бізнесу, мову та культуру. Крім того, у складних питаннях може знадобитися залучення експертів аудитора.

- початкові очікування щодо потенційних ризиків суттєвого викривлення.
- обсяг або місцезнаходження ресурсів, які необхідно виділити для конкретних сфер аудиту. Наприклад, ступінь, у якій компоненти територіально розподілені, може вплинути на необхідність залучення аудиторів компонентів у певних місцях.
- домовленості про доступ. Наприклад, якщо доступ аудитора групи до компонента в певній юрисдикції обмежений, може знадобитися залучення аудиторів компонентів.
- характер діяльності компонентів, включаючи їх складність або спеціалізацію операцій.
- систему внутрішнього контролю групи, включно з наявною інформаційною системою та рівнем її централізації. Наприклад, залучення аудиторів компонентів може бути більш вірогідним, якщо система внутрішнього контролю децентралізована.
- попередній досвід роботи з аудитором компонентів.

A53. Аудитори компонентів можуть залучатися на різних етапах аудиту, наприклад, аудитори компонентів можуть розробляти або виконувати:

- процедури оцінки ризиків; та
- процедури у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення.

A54. Характер, строки і ступінь залучення аудиторів компонентів залежить від фактів та обставин завдань з аудиту групи. Часто аудитори компонентів залучаються до всіх етапів аудиту, але аудитор групи може прийняти рішення про залучення аудиторів компонентів лише на певному етапі. Якщо аудитор групи не має наміру залучати аудиторів компонентів до процедур оцінки ризиків, він все одно може обговорити з аудиторами компонентів, чи відбулися значні зміни в діяльності або системі внутрішнього контролю компонента, які можуть вплинути на ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи.

A55. МСА 300⁵² вимагає, щоб партнер із завдання та інші ключові члени команди із завдання були залучені до планування аудиту. У разі залучення аудиторів компонентів, один або декілька осіб від аудитора компонента можуть бути ключовими членами команди із завдання, а отже, брати участь у плануванні аудиту групи. Залучення аудиторів компонентів до планування аудиту спирається на їхній досвід та знання, що підвищує ефективність та результативність процесу планування. Партнер із завдання для групи використовує професійне судження при визначенні того, яких аудиторів компонентів залучити до планування аудиту. На це може впливати характер, строки та обсяг залучення аудиторів компонентів до розробки та виконання оцінки ризиків або подальших аудиторських процедур.

A56. Як зазначено в МСУЯ 1,⁵³ можуть виникнути обставини, коли запропонований гонорар за виконання завдання є недостатнім з огляду на характер та обставини завдання, і це може зменшити здатність фірми виконати завдання відповідно до професійних стандартів та застосовних законодавчих або регуляторних вимог. Рівень гонорарів, у тому числі їх розподіл між аудиторами компонентів, та ступінь їх співвідношення з необхідними ресурсами, може бути питанням, що потребує особливого розгляду, для завдань з аудиту групи. Наприклад, під час

⁵² МСА 300, параграф 5

⁵³ МСУЯ 1, параграф A74

аудиту групи пріоритетні фінансові та операційні завдання фірми можуть накладати обмеження на визначення компонентів, щодо яких проводитиметься робота з аудиту, а також на необхідні ресурси, в тому числі на залучення аудиторів компонентів. За таких обставин ці обмеження не скасовують відповідальності партнера із завдання для групи за забезпечення якості на рівні завдань або вимог до аудитора групи щодо отримання достатніх належних аудиторських доказів як основи для формування аудиторської думки щодо групи.

Що слід враховувати при залученні аудиторів компонентів

Достатня та належна участь у роботі аудитора компонента (див. параграфи 23–24)

A57. Під час оцінювання того, чи зможе аудитор групи взяти достатню й належну участь у роботі аудитора компонента, аудитор групи може отримати розуміння того, чи поширюються на аудитора компонента будь-які обмеження щодо його комунікації з аудитором групи, в тому числі щодо обміну аудиторською документацією з аудитором групи. Аудитор групи може також отримати розуміння щодо того, чи можуть аудиторські докази, пов'язані з компонентами, які розташовані в іншій юрисдикції, бути складені іншою мовою, і чи може бути потрібен їх переклад для використання аудитором групи.

A58. Якщо аудитор компонента не може співпрацювати з аудитором групи, аудитор групи може:

- запросити в аудитора компонента об'ґрунтування цього.
- вжити належних заходів для вирішення питання, включаючи коригування характеру робіт, які необхідно виконати. В якості альтернативи, відповідно до параграфа 27, аудитор групи може знадобитися отримати достатні належні аудиторські докази щодо роботи, яку необхідно виконати в компоненті, без залучення аудитора компонента.

Відповідні етичні вимоги, в тому числі вимоги незалежності (див. параграф 25)

A59. Під час виконання роботи щодо компонента в рамках завдання з аудиту групи на аудитора компонента поширюються етичні вимоги, включно з вимогами незалежності, застосовні до завдання з аудиту групи. Такі вимоги можуть відрізнятися або доповнювати вимоги, що застосовуються до аудитора компонента при виконанні аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання або господарської одиниці, яка є частиною групи в силу законодавчих, регуляторних або інших причин у юрисдикції аудитора компонента.

A60. Під час інформування аудиторів компонентів про відповідні етичні вимоги аудитор групи може розглянути питання про необхідність надання додаткової інформації або проведення тренінгів для аудиторів компонентів щодо положень етичних вимог, які застосовні до завдання з аудиту групи.

Ресурси для виконання завдання (див. параграф 26)

A61. МСА 220 (переглянутий)⁵⁴ вимагає, щоб партнер із завдання визначив, що достатні та належні ресурси для виконання завдання були виділені або своєчасно надані групі із завдання. У разі відсутності достатніх або належних ресурсів для роботи, яку має виконувати аудитор компонента, партнер із завдання групи може обговорити це питання з аудитором компонента,

⁵⁴ МСА 220 (переглянутий), параграф 25

управлінським персоналом групи або фірмою, що виконує завдання з аудиту групи, і згодом звернутися до аудитора компонента або до фірми, що виконує завдання з аудиту групи, з проханням надати достатні та належні ресурси.

Професійна компетентність і потенціал аудиторів компонентів

- A62. МСА 220 (переглянутий)⁵⁵ містить вказівки щодо питань, які партнер із завдання може взяти до уваги при визначенні рівня компетентності та потенціалу команди із завдання. Таке визначення є особливо важливим при проведенні аудиту групи, коли до складу команди входять аудитори компонентів. МСА 220 (переглянутий)⁵⁶ вказує на те, що політика або процедури фірми можуть вимагати від фірми або партнера із завданнях вжити заходів, відмінних від тих, що застосовуються до персоналу, при отриманні розуміння того, чи має аудитор компонента з іншої фірми відповідну професійну компетентність і потенціал для виконання завдання з аудиту.
- A63. Визначення того, чи мають аудитори компонентів належну компетентність і потенціал, є питанням професійного судження і залежить від характеру та обставин завдань з аудиту групи. Таке визначення впливає на характер, строки і обсяг керівництва та нагляду партнера із завдання для групи за діяльністю аудиторів компонента, а також на огляд їхньої роботи.
- A64. При визначенні того, чи мають аудитори компонента відповідну компетенцію та потенціал для виконання доручених аудиторських процедур щодо компонента, партнер із завдання для групи може розглянути такі питання, як:
- попередній досвід роботи з аудитором компонента або відомості про нього.
 - спеціальні навички аудитора компонента (наприклад, галузеві знання).
 - те, якою мірою аудитор групи та аудитор компонента підпорядковуються загальній системі управління якістю, наприклад:
 - чи використовують аудитор групи та аудитор компонента спільні ресурси для виконання роботи (наприклад, методології аудиту або ІТ-додатки);
 - чи мають вони спільну політику або процедури, що впливають на виконання завдання (наприклад, керівництво, нагляд та огляд роботи або консультації);
 - чи беруть вони участь у таких самих заходах з моніторингу; або
 - чи мають інші спільні риси, включаючи спільне керівництво або спільне культурне середовище.
 - узгодженість або подібність:
 - Законів або нормативних актів або правової системи;
 - мови та культури;
 - освіти та професійної підготовки;
 - професійного нагляду, дисципліни та зовнішнього контролю якості; або
 - професійних організацій і стандартів.

⁵⁵ МСА 220 (переглянутий), параграф A71

⁵⁶ МСА 220 (переглянутий), параграф A24

- інформація, отримана про аудитора компонента в результаті взаємодії з управлінським персоналом компонента, з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, та іншим ключовим персоналом, таким як внутрішні аудитори.

А65. Процедури для визначення професійної компетентності та потенціалу аудитора компонента можуть включати, наприклад:

- оцінку інформації, наданої аудиторською фірмою групи аудитору групи, в тому числі:
 - постійне повідомлення інформації з питань моніторингу та усунення недоліків за обставин, коли аудитор групи та аудитор компонента є представниками однієї фірми.⁵⁷
 - інформацію, отриману від мережі про результати заходів з моніторингу, проведених мережею у всіх фірмах мережі.⁵⁸
 - інформацію, отриману від професійного(их) органу(ів), до якої(их) належить аудитор компонента, від органів, які видали ліцензію аудитору компонента, або від інших третіх сторін.
- обговорення оцінених ризиків суттєвого викривлення з аудитором компонента.
- вимога від аудитора компонента підтвердити своє розуміння питань, зазначених у параграфі 25, у письмовій формі.
- обговорення професійної компетентності та потенціалу аудитора компонента з колегами з фірми партнера із завдання для групи, які безпосередньо працювали з аудитором компонента.
- отримання опублікованих звітів про результати зовнішніх перевірок.

А66. Фірма партнера із завдання для групи та аудитор компонента можуть бути членами однієї мережі і можуть підпорядковуватися спільним мережевим вимогам або користуватися спільними мережевими послугами.⁵⁹ При визначенні того, чи мають аудитори, що входять до складу групи, відповідну компетентність і потенціал для виконання робіт з метою сприяння виконанню завдання з аудиту групи, партнер із завдання для групи може покладатися на такі вимоги мережі, наприклад, ті, що стосуються професійної підготовки або підбору персоналу, або ті, що вимагають використання аудиторських методологій та відповідних інструментів впровадження. Відповідно до МСУЯ 1,⁶⁰ фірма несе відповідальність за розробку, впровадження та забезпечення функціонування своєї системи управління якістю, і фірмі може знадобитися адаптувати або доповнити вимоги до мережі або мережеских послуг, щоб вони були придатні для використання в її системі управління якістю.

Використання роботи експерта аудитора

⁵⁷ МСУЯ 1, параграф 47

⁵⁸ МСУЯ 1, параграф 51(b)

⁵⁹ МСУЯ 1, параграфи А19, А175

⁶⁰ МСУЯ 1, параграфи 48–49

A67. МСА 220 (переглянутий)⁶¹ вимагає від партнера із завдання впевнитися, що члени команди із завдання, а також будь-які зовнішні експерти аудитора, які не входять до складу команди із завдання, сукупно володіють належною компетентністю і потенціалом, у тому числі достатнім часом, для виконання завдання з аудиту. Якщо аудитор компонента використовує експерта аудитора, партнеру із завдання для групи може знадобитися отримати інформацію від аудитора компонента. Наприклад, аудитор групи може обговорити з аудитором компонента оцінку аудитором компонента компетентності та потенціалу експерта аудитора.

Автоматизовані інструменти та методи

A68. При визначенні того, чи має команда із завдання відповідну компетентність та потенціал, партнер із завдання для групи може врахувати такі питання, як спеціальні знання аудитора компонента у використанні автоматизованих інструментів та методів. Наприклад, як описано в МСА 220 (переглянутий),⁶² коли аудитор групи вимагає від аудиторів компонентів використовувати конкретні автоматизовані інструменти та методи при виконанні аудиторських процедур, аудитор групи може повідомити аудиторам компонентів, що використання таких автоматизованих інструментів та методів повинно відповідати інструкціям аудитора групи.

Використання розуміння аудитором групи діяльності аудитора компонента (див. параграф 27)

A69. МСА 220 (переглянутий)⁶³ вимагає від партнера із завдання взяти на себе відповідальність за те, щоб інші члени команди із завдання були ознайомлені з відповідними етичними вимогами, які застосовуються з огляду на характер та обставини завдання з аудиту, а також пов'язані з ними політики та процедури фірми. Це включає в себе політику або процедури фірми, які регулюють обставини, що можуть призвести до порушення відповідних етичних вимог, у тому числі вимог незалежності, а також обов'язки членів команди із завдання, коли їм стає відомо про порушення. Політика або процедури фірми також можуть стосуватися порушень вимог незалежності з боку аудиторів компонентів, а також дій, які може вжити аудитор групи за таких обставин згідно з відповідними етичними вимогами. Крім того, відповідні етичні вимоги або закони чи нормативні акти можуть також визначати конкретні повідомлення для тих, кого наділено найвищими повноваженнями в обставинах, коли виявлено порушення вимог незалежності.⁶⁴

A70. Якщо аудитор компонента порушив відповідні етичні вимоги, що застосовуються до завдання з аудиту групи, в тому числі вимоги незалежності, і це порушення не було належним чином усунуто згідно з положеннями відповідних етичних вимог, аудитор групи не може використати роботу цього аудитора компонента.

A71. Серйозні занепокоєння - це ті занепокоєння, згідно з професійним судженням аудитора групи не можуть бути подолані. Партнер із завдання для групи може подолати менш серйозні занепокоєння щодо професійної компетентності аудитора компонента (наприклад, відсутність галузевих знань) або той факт, що аудитор компонента здійснює діяльність в умовах відсутності активного нагляду за діяльністю аудиторів не працює в середовищі, за допомогою більшого залучення аудитора групи до роботи аудитора компонента або шляхом

⁶¹ МСА 220 (переглянутий), параграф 26

⁶² МСА 220 (переглянутий), параграф A65

⁶³ МСА 220 (переглянутий), параграф 17

⁶⁴ МСА 260 (переглянутий), параграф A31

безпосереднього виконання подальших аудиторських процедур щодо фінансової інформації компонента.

Виконання завдання (див. параграф 28)

- A72. МСА 220 (переглянутий)⁶⁵ вимагає від партнера із завдання впевнитися, що характер, строки і обсяг керівництва, нагляду та огляд плануються і здійснюються відповідно до політики чи процедур фірми, професійних стандартів і застосовних законодавчих і регуляторних вимог, а також враховують характер та обставини завдань з аудиту і ресурси, що були призначені або надані команді із завдання. Щодо аудиту групи підхід до керівництва, нагляду та огляд зазвичай включає в себе поєднання дотримання політики або процедур фірми аудитора групи та заходів, специфічних для завдання з аудиту групи.
- A73. При проведенні аудиту групи, особливо коли до складу команди із завдання, входить велика кількість аудиторів компонентів, які можуть знаходитися в різних місцях, партнер із завдання для групи може доручити розробку або виконання процедур, завдань або дій іншим членам команди із завдання з метою надання допомоги партнеру із завдання для групи у виконанні обов'язків, пов'язаних з характером, строками та обсягом керівництва і нагляду за діяльністю аудиторів компонентів, а також огляд їхньої роботи (див. також параграф 11).
- A74. Якщо аудитори компонентів належать до фірми, відмінної від фірми аудитора групи, то у такої фірми політика або процедури фірми можуть відрізнятися або може знадобитися вжиття інших заходів, відповідно, щодо характеру, строків та обсягу керівництва та нагляду стосовно таких членів команди із завдання і огляду їхньої роботи. Зокрема, політика або процедури фірми можуть вимагати від фірми або партнера із завдання для групи інших дій, ніж ті, що застосовуються до членів команди із завдання у межах фірми або мережі (наприклад, щодо форми, змісту та строків спілкування з аудиторами компонентів, включаючи використання інструкцій групового аудитора для аудиторів компонентів). МСА 220 (переглянутий) надає приклади дій, які можуть знадобитися за таких обставин.⁶⁶
- A75. Характер, строки та обсяг керівництва й нагляду за аудиторами компонентів, а також огляд їхньої роботи можуть бути скориговані з огляду на характер і обставини завдання, а також, наприклад:
- оцінені ризики суттєвого викривлення. Наприклад, якщо аудитор групи виявив компонент, з яким пов'язаний значний ризик, може бути доцільним збільшення обсягу керівництва та нагляду за діяльністю аудитора компонента та більш детальна огляд аудиторської документації аудитора компонента.
 - професійну компетентність і здібності аудиторів компонентів, які виконують аудиторську роботу. Наприклад, якщо аудитор групи не має попереднього досвіду роботи з аудитором компонента, аудитор групи може надати більш детальні інструкції, збільшити регулярність обговорень або інших взаємодій з аудитором компонента або призначити більш досвідчених осіб для нагляду за аудитором компонента під час виконання роботи.
 - місця знаходження членів команди із завдання, включно зі ступенем, відповідно до якого члени команди із завдання розміщені по різних місцях, зокрема випадки використання центрів надання послуг.

⁶⁵ МСА 220 (переглянутий), параграф 30

⁶⁶ МСА 220 (переглянутий), параграфи A24–A25

- доступ до аудиторської документації аудиторів компонентів. Наприклад, якщо законодавство або нормативно-правові акти забороняють передачу аудиторської документації аудитора компонентів за межі юрисдикції аудитора компонентів, аудитор групи може переглянути аудиторську документацію за місцезнаходженням аудитора компонентів або віддалено за допомогою технологій, якщо це не заборонено законодавством або нормативно-правовими актами (див. також параграфи А179–А180).

А76. Існують різні способи, за допомогою яких партнер із завдання для групи може взяти на себе відповідальність за керівництво та нагляд за аудиторами компонентів і перевірку їхньої роботи, наприклад:

- комунікації з аудиторами компонентів протягом усього періоду аудиту групи, включаючи повідомлення інформації, що вимагається цим МСА.
- проведення зустрічей або телефонних переговорів з аудиторами компонентів для обговорення виявлених і оцінених ризиків, проблемних питань, фіндингів висновків.
- перевірка аудиторської документації аудитора компонента особисто або віддалено, якщо це дозволено законами та нормативними актами.
- участь у заключних або інших ключових зустрічах між аудиторами компонента та управлінським персоналом компонента.

А77. Застосовуючи МСА 220 (переглянутий),⁶⁷ партнер із завдання для групи повинен перевіряти аудиторську документацію у належний час під час виконання завдань з аудиту, включно з аудиторською документацією, пов'язаною з аудитом групи, щодо:

- значущих питань;
- значущих суджень, зокрема суджень, які пов'язані зі складними або спірними питаннями, виявленими під час завдання з аудиту, і зроблені висновки; та
- інших питань, які, на професійне судження партнера із завдання, стосуються обов'язків партнера із завдання.

Перевірка такої аудиторської документації партнером із завдання для групи часто відбувається під час аудиту групи, включаючи перевірку відповідної аудиторської документації аудитора компонентів (також див. параграф А148).

Комунікація з аудиторами компонентів (див. параграф 29)

А78. Чітка та своєчасна комунікація між груповим аудитором та аудиторами компонентів щодо їхніх відповідних обов'язків, а також чіткі вказівки аудиторам компонентів щодо характеру, строків та обсягу роботи, яку необхідно виконати, а також питань, які слід повідомити груповому аудитору, допомагають створити основу для ефективної двосторонньої комунікації. Ефективна двостороння комунікація між груповим аудитором та аудиторами компонентів також допомагає встановити очікування для аудиторів компонентів і полегшує аудиторів групи здійснення керівництва та нагляду щодо аудиторів компонентів і перевірку їхньої роботи. Така комунікація також дає можливість партнеру із завдання для групи підкреслити необхідність того, щоб

⁶⁷ МСА 220 (переглянутий), параграфи 31, А92–А93

аудитори компонентів проявляли професійний скептицизм у роботі, яку вони виконують для цілей групового аудиту.

A79. Інші фактори, які також можуть сприяти ефективній двосторонній комунікації, включають:

- чіткість інструкцій, що надаються аудиторю компонента, особливо якщо аудитор компонента представляє іншу фірму і, можливо, не знайомий з політикою або процедурами фірми аудитора групи.
- взаєморозуміння щодо того, що аудитор компонента може обговорювати роботу з аудиту, яку йому потрібно виконати, спираючись при цьому на своє знання і розуміння компонента.
- взаєморозуміння щодо відповідних проблемних питань та очікуваних дій, які виникають у результаті такої комунікації.
- форму повідомлення інформації. Наприклад, питання, яким потрібно своєчасно приділити увагу, можливо, слід обговорити на зустрічі, а обмінюватися електронними листами.
- взаєморозуміння між особою (особами) від аудитора групи та від аудиторів компонентів, на яких покладено відповідальність за управління комунікацією з певних питань.
- процес вжиття заходів та звітування аудитором компонента щодо питань, повідомлених аудитором групи.

A80. Комунікація між аудитором групи та аудиторами компонентів залежить від фактів й обставин завдання з аудиту групи, зокрема від характеру й ступеня залучення аудиторів компонентів, а також від того, наскільки аудитор групи та аудитори компонентів підпорядковуються уніфікованим системам управління якістю, або підпорядковуються єдиним вимогам мережі, або залежать від мережевих сервісів.

Форма повідомлення інформації

A81. Форма повідомлення інформації між аудитором групи та аудиторами компонентів може різнитися залежно від таких факторів, як характер роботи з аудиту, яку доручили виконати аудиторам компонентів, і від ступеню інтеграції комунікаційних можливостей в аудиторські інструменти, що використовуються під час аудиту групи.

A82. На форму повідомлення інформації також можуть впливати такі фактори, як:

- значущість, складність і терміновість питання.
- чи було про це питання повідомлено управлінському персоналу групи та тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи або чи очікується, що про нього буде повідомлено.

A83. Повідомлення інформації між аудитором групи та аудитором компонента необов'язково має здійснюватися в письмовій формі. Однак усне спілкування групового аудитора з аудиторами компонентів може бути доповнена повідомленнями в письмовій формі, наприклад, набором інструкцій щодо робіт, які необхідно виконати, коли аудитор групи хоче приділити особливу увагу певним питанням або сприяти взаєморозумінню щодо них. Крім того, аудитор групи може зустрічатися з аудитором компонента для обговорення значущих питань або для перевірки відповідних частин аудиторської документації аудитора компонента.

- A84. Параграф 45 вимагає від аудитора групи вимагати від аудитора компонента надання інформації з питань, які мають значення для висновків аудитора групи за підсумками аудиту групи. Як роз'яснено в параграфі A146, форма та зміст результатів діяльності аудитора компонента залежить від характеру та обсягу роботи з аудиту, яку було доручено виконати аудиторіві компонента.
- A85. Вимоги цього та інших МСА до документального оформлення застосовуються незалежно від форми повідомлення інформації.

Строки повідомлення інформації

- A86. Належний час повідомлення інформації буде залежати від обставин завдання. Такі обставини можуть включати характер, строки та обсяг роботи, яку має виконати аудитор компонента, а також дії, які очікуються від аудитора компонента. Наприклад, на початкових етапах виконання аудиторського завдання може здійснюватися повідомлення інформації з питань планування, а в разі виконання аудиту групи вперше таке повідомлення інформації може здійснюватися в рамках узгодження умов завдання.

Недотримання законів або нормативних актів (див. параграфи 25, 29)

- A87. Під час застосування МСА 250 (переглянутого),⁶⁸ партнер із завдання для групи може отримати інформацію про недотримання або підозру у недотриманні законів чи нормативних актів. За таких обставин партнер із завдання для групи може мати зобов'язання згідно з відповідними етичними вимогами, законами або нормативними актами повідомити про це аудитора компонента.⁶⁹ Зобов'язання партнера із завдання для групи повідомляти про фактичне або підозрюване недотримання може поширюватися на аудиторів фінансової звітності суб'єктів господарювання або господарських одиниць, аудит яких вимагається згідно із законодавством, нормативно-правовими актами або з інших причин, але щодо яких не виконується аудиторська робота для цілей аудиту групи.

Розуміння групи та її середовища, застосовної концептуальної основи фінансового звітування та системи внутрішнього контролю групи (див. параграф 30)

- A88. МСА 315 (переглянутий у 2019 році)⁷⁰ містить вимоги та рекомендації щодо обов'язку аудитора отримати розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, застосовної концептуальної основи фінансового звітування та системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. У Додатку 2 до цього МСА наведено приклади питань, пов'язаних із внутрішнім контролем, які можуть бути корисними для розуміння системи внутрішнього контролю в контексті середовища групи, а також пояснюється, як МСА 315 (переглянутий у 2019 році) слід застосовувати до аудиту фінансової звітності групи.
- A89. Розуміння групи та її середовища, застосовної концептуальної основи фінансового звітування та системи внутрішнього контролю групи можна отримати через комунікацію з:
- управлінським персоналом групи, управлінським персоналом компонентів або іншими відповідними особи в межах суб'єкта господарювання, у тому числі з особами, що

⁶⁸ МСА 250 (переглянутий), *Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності*

⁶⁹ Див., наприклад, параграфи R360.17 та R360.18 *Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності)* Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ)

⁷⁰ МСА 315 (переглянутий у 2019 році), параграфи 19–27, A50–A183

входять до складу підрозділу внутрішнього аудиту (якщо така функція існує), а також з особами, які володіють інформацією про систему внутрішнього контролю групи, облікову політику та практику, а також процес консолідації;

- аудиторами компонентів; або
- аудиторами, які проводять аудит фінансової звітності суб'єкта господарювання або господарської одиниці, що входить до складу групи, із законодавчих, регуляторних або інших причин.

A90. Отримання розуміння групи, ідентифікація ризиків суттєвого викривлення та оцінка властивого ризику і ризиків контролю можуть здійснюватися по-різному, залежно від обраних методів і методик аудиту, і можуть бути виражені по-різному. Відповідно, коли аудитори компонентів беруть участь у розробці та виконанні процедур оцінки ризиків, в аудитора групи може виникнути необхідність обговорити з аудиторами компонентів свій бажаний підхід або надати їм інструкції.

Обговорення в групі із завдання (див. параграф 30)

A91. При застосуванні МСА 315 (переглянутого у 2019 році),⁷¹ партнер із завдання для групи та інші ключові члени команди із завдання повинні обговорити застосування застосовної концептуальної основи фінансового звітування та схильність фінансової звітності групи до суттєвих викривлень. На рішення партнера із завдання для групи щодо того, яких членів команди із завдання залучити до обговорення та які теми потрібно обговорити, впливають такі фактори, як початкові очікування щодо ризиків суттєвого викривлення та попередні очікування щодо необхідності залучення аудиторів компонентів.

A92. Обговорення надає можливість:

- ділитись знаннями про компоненти та їхнє середовище, в тому числі про те, діяльність яких компонентів є централізованою.
- обмінюватися інформацією про бізнес-ризиків компонентів або групи, а також про те, як чинники властивого ризику можуть вплинути на схильність до викривлення класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації.
- обмінюватися думками про те, як і де фінансова звітність групи може бути схильна до суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки. МСА 240⁷² вимагає, щоб під час обговорення в команді із завдання особлива увага приділялася тому, як і де фінансова звітність суб'єкта господарювання може зазнати суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, а також тому, у який спосіб могло відбуватися шахрайство.
- виявити, які положення політики, що застосовується управлінським персоналом групи або управлінським персоналом компонента, можуть бути наслідком упередженості або можуть бути спрямовані на маніпулювання показниками прибутку, що може призвести до шахрайства під час фінансового звітування.
- розглянути відомі зовнішні та внутрішні фактори, що впливають на групу, які можуть

⁷¹ МСА 315 (переглянутий у 2019 році), параграф 17

⁷² МСА 240, параграф 16

мотивувати або тиснути на управлінський персонал групи, управлінський персонал компонентів або інших осіб до вчинення шахрайства, надавати можливість для вчинення шахрайства або вказувати на наявність культури чи середовища, які дозволяють управлінському персоналу групи, управлінському персоналу компонентів або іншим особам виправдовувати вчинення шахрайства.

- розглянути ризик того, що управлінський персонал групи або компонента може обійти засоби контролю.
- обговорити виявлене шахрайство або інформацію, яка вказує на його вчинення.
- ідентифікувати ризики суттєвого викривлення, що стосуються компонентів, у разі наявності факторів перешкоди для застосування професійного скептицизму.
- розглянути, чи використовується єдина облікова політика для підготовки фінансової інформації компонентів для фінансової звітності групи, і якщо ні, то як визначаються та коригуються відмінності в обліковій політиці (якщо це вимагається застосовною концептуальною основою фінансового звітування).
- обмінюватися інформацією про ризики суттєвого викривлення фінансової інформації компонента, які можуть поширюватися на деякі або всі інші компоненти.
- обмінюватися інформацією, яка може свідчити про недотримання національних законів або нормативних актів, наприклад, про виплату хабарів або неналежні практики трансфертного ціноутворення.
- обговорити події або умови, які були виявлені управлінським персоналом групи, управлінським персоналом компонента або командою із завдання, які можуть поставити під значний сумнів здатність команди продовжувати свою діяльність на безперервній основі.
- обговорити відносини або операції з пов'язаними сторонами, виявлені управлінським персоналом групи або управлінським персоналом компонента, а також будь-якими іншими пов'язаними сторонами, про які відомо команді із завдання.

Група та її середовище (див. параграф 30 (а))

А93. Розуміння організаційної структури групи та її бізнес-моделі може допомогти аудиторі групи зрозуміти такі питання, як:

- складність структури групи. Група може являти собою складнішу структуру, ніж окремий суб'єкт господарювання, оскільки група може мати кілька дочірніх компаній, підрозділів або інших господарських одиниць, у тому числі в різних місцях. Крім того, юридична структура групи може відрізнятися від операційної структури, наприклад, для цілей оподаткування. Складні структури часто створюють фактори, які можуть призвести до підвищеної схильності до суттєвих викривлень, наприклад, чи належним чином обліковуються гудвіл, спільні підприємства або підприємства спеціального призначення та чи адекватно розкрито інформацію про них у фінансовій звітності.
- географічні регіони, в яких група веде діяльність. Якщо група здійснює діяльність у кількох географічних регіонах, схильність групи до суттєвих викривлень може бути

підвищеною. Наприклад, у різних географічних регіонах можуть відрізнятися мова, культура і практика ведення бізнесу.

- структура і складність ІТ-середовища групи. Складне ІТ-середовище часто створює фактори, які можуть призвести до підвищення схильності групи до суттєвих викривлень. Наприклад, група може мати складне ІТ-середовище через наявність декількох комп'ютерних систем, які не інтегровані внаслідок нещодавніх придбань або злиттів. Тому особливо важливим може бути розуміння складності забезпечення безпеки ІТ-середовища, включаючи вразливість комп'ютерних програм, баз даних та інших аспектів ІТ-середовища. Група також може використовувати одного або декількох зовнішніх постачальників послуг для окремих аспектів свого ІТ-середовища.
- відповідні регуляторні фактори, включаючи регуляторне середовище. Різні закони та нормативні акти можуть запроваджувати фактори, які можуть призвести до підвищеної схильності до суттєвих викривлень. Група може здійснювати операції, які підпадають під дію складних законів або нормативно-правових актів у декількох юрисдикціях, а також суб'єкти господарювання або господарські одиниці групи, які працюють у декількох галузях, що підпадають під дію різних видів законів або нормативно-правових актів.
- власність і відносини між власниками та іншими особами або суб'єктами господарювання, включаючи пов'язані сторони. Розуміння структури власності та взаємовідносин може бути складнішим у групі, яка здійснює діяльність у кількох юрисдикціях, а також у разі змін у структурі власності внаслідок заснування, придбання, продажу або створення спільного підприємства. Ці фактори можуть призвести до підвищеної схильності до суттєвих викривлень.

A94. Розуміння ступеня схожості операцій або видів діяльності групи може сприяти виявленню подібних ризиків суттєвого викривлення в різних компонентах і розробці відповідних заходів реагування.

A95. Фінансові результати суб'єктів господарювання або господарських одиниць зазвичай оцінюються та аналізуються управлінським персоналом групи. Запити управлінського персоналу групи можуть виявити, що управлінський персонал групи покладається на певні ключові показники для оцінки фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання або господарських одиниць групи та вжиття заходів. Розуміння таких показників діяльності може допомогти визначити:

- області, де існує підвищена схильність до суттєвих викривлень (наприклад, через тиск на управлінський персонал компонентів з метою досягнення певних показників ефективності).
- засоби контролю за процесом фінансового звітування групи.

Система внутрішнього контролю групи

Характер і ступінь уніфікованості засобів контролю (див. параграф 30(c)(i))

A96. Управлінський персонал групи може розробити засоби контролю, призначені для спільного (уніфікованого) використання кількома суб'єктами господарювання або господарськими одиницями (тобто, спільні засоби контролю). Наприклад, управлінський персонал групи може розробити спільні засоби контролю для управління запасами, які функціонують за допомогою однієї ІТ-системи та впроваджуються в усіх суб'єктах господарювання чи господарських

одиницях групи. Спільні засоби контролю можуть існувати в кожному компоненті системи внутрішнього контролю групи, і вони можуть застосовуватися на різних рівнях всередині групи (наприклад, на рівні консолідованої групи в цілому або для інших рівнів агрегації всередині групи). Спільні засоби контролю можуть бути прямими або непрямыми. Прямі засоби контролю - це засоби контролю, які є достатньо точними для усунення ризиків суттєвого викривлення на рівні затвердження. Непрямі засоби контролю - це засоби контролю, які підтримують функціонування прямих засобів контролю.⁷³

A97. Розуміння компонентів системи внутрішнього контролю групи включає розуміння спільності засобів контролю всередині цих компонентів у межах групи. При розумінні спільності засобів контролю у групі слід враховувати такі питання, а саме:

- чи засіб контролю розробляється централізовано і чи повинен він бути впроваджений в тому вигляді, в якому він розроблений (тобто без модифікації) у деяких або у всіх компонентах;
- чи впроваджено засіб контролю і чи проводять (якщо це застосовно) співробітники з подібними обов'язками і компетенціями моніторинг його функціонування в усіх компонентах, у яких цей засіб контролю впроваджено;
- якщо система контролю використовує інформацію з комп'ютерних програм, то чи комп'ютерні програми та інші аспекти комп'ютерного середовища, які генерують інформацію, є однаковими у межах компонентів або територіальних підрозділів; або
- якщо засіб контролю є автоматизованим, то чи однакова його конфігурація в кожному ІТ-додатку в межах компонентів.

A98. Для визначення того, чи є контроль спільним, часто може знадобитися судження. Наприклад, управлінський персонал групи може вимагати, щоб усі суб'єкти господарювання та господарські одиниці щомісяця проводили оцінку дебіторської заборгованості за строками погашення, звіт за якою формується конкретно комп'ютерною програмою. Якщо звіти за строками погашення формуються на основі даних, одержуваних із різних комп'ютерних програм, або впровадження комп'ютерних програм відрізняється в різних суб'єктах господарювання або господарських одиницях, може виникнути потреба розглянути питання про те, чи можна вважати засоби контролю спільними. Це пов'язано з відмінностями в структурі засобів контролю, які можуть виникати через наявність різних комп'ютерних програм (наприклад, чи сконфігуровано комп'ютерну програму однаково у всіх компонентах та чи є ефективні загальні засоби комп'ютерного-контролю в різних комп'ютерних програмах).

A99. Для того щоб зрозуміти, як інформацію обробляють і контролюють, може бути важливо розглянути питання про те, на якому рівні застосовують засоби контролю всередині групи (наприклад, на рівні консолідованої групи загалом або на інших рівнях агрегації всередині групи) та який ступінь їхньої централізації та спільності. За деяких обставин засоби контролю можуть застосовуватися централізовано (наприклад, лише в одному суб'єкті господарювання або господарській одиниці), але можуть мати всеосяжний вплив на інші суб'єкти господарювання або господарські одиниці (наприклад, центр спільного обслуговування, який обробляє операції від імені інших суб'єктів господарювання або господарських одиниць в межах групи). Обробка операцій і застосування відповідних засобів контролю в центрі спільного обслуговування можуть бути уніфіковані для даних операцій, що обробляються в

⁷³ MCA 315 (переглянутий у 2019 році), параграф A5

центрі спільного обслуговування, незалежно від суб'єкта господарювання або господарської одиниці (наприклад, процеси, ризики та засоби контролю можуть бути однаковими незалежно від джерела операції). У таких випадках може бути доцільним визначити засоби контролю, оцінити їх структуру і визначити впровадження засобів контролю, а також, за необхідності, протестувати операційну ефективність, як єдину сукупність.

Централізована діяльність (див. параграф 30(c)(i)–(ii))

A100. Управлінський персонал групи може централізувати деякі види діяльності, наприклад, підготовка фінансової звітності або виконання функцій бухгалтерського обліку можуть виконуватися для певної групи спільних операцій або іншої фінансової інформації послідовно і централізовано для декількох суб'єктів господарювання або господарських одиниць (наприклад, якщо ініціювання, авторизація, запис, оброблення операцій з визнання виручки та подання їх у звітності виконуються в центрі спільного обслуговування).

A101. Розуміння того, як централізована діяльність вписується в загальну структуру групи, а також характеру здійснюваної діяльності, може допомогти ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення та належним чином реагувати на такі ризики. Наприклад, засоби контролю в центрі спільного обслуговування можуть функціонувати незалежно від інших засобів контролю або можуть бути взаємопов'язані із засобами контролю в суб'єкті господарювання чи господарської одиниці, з яких надходить фінансова інформація (наприклад, операції з продажу можуть бути ініційовані та санкціоновані в суб'єкті господарювання або господарській одиниці, але обробка може відбуватися в центрі спільного обслуговування).

A102. Аудитор групи може залучати аудиторів компонента для тестування операційної ефективності спільних засобів контролю або засобів контролю, пов'язаних з видами діяльності, що здійснюються централізовано. За таких обставин великого значення набуває ефективна співпраця між аудитором групи та аудиторами компонентів, тому що аудиторські докази, отримані внаслідок тестування операційної ефективності спільних засобів контролю або засобів контролю, пов'язаних з видами діяльності, що здійснюються централізовано, слугують обґрунтуванням для прийняття рішення щодо характеру, строків та обсягу процедур перевірки по суті, що виконуватимуться в межах групи.

Повідомлення інформації про значущі питання, що стосуються підготовки фінансової звітності групи (див. параграф 30(c)(iv))

A103. Суб'єкти господарювання або господарські одиниці групи можуть використовувати концептуальну основу фінансового звітування з законодавчих, регуляторних або інших причин, яка відрізняється від концептуальної основи фінансового звітування, що використовується для фінансової звітності групи. За таких обставин розуміння процесів підготовки фінансової звітності управлінським персоналом групи з метою узгодження облікових політик і, за необхідності, періодів фінансової звітності, які відрізняються від облікових політик групи, дає аудитору групи можливість зрозуміти, як здійснюються коригування, узгодження та перекласифікації, а також чи здійснюються вони централізовано управлінським персоналом групи, чи суб'єктом господарювання або господарською одиницею.

Інструкції управлінського персоналу групи суб'єктам господарювання або господарським одиницям

A104. Застосовуючи МСА 315 (переглянутий у 2019 році),⁷⁴ аудитор групи повинен розуміти, як управлінський персонал групи повідомляє про значущі питання, значущі для підготовки фінансової звітності групи. Для досягнення однаковості та порівнянності фінансової інформації управлінський персонал групи може видавати інструкції (наприклад, повідомляти про політику фінансового звітування) суб'єктам господарювання або господарським одиницям, які містять детальну інформацію про процеси складання фінансової звітності або можуть містити політику, спільну для всієї групи. Розуміння інструкцій управлінського персоналу групи може вплинути на ідентифікацію та оцінку ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи. Наприклад, недостатні інструкції можуть підвищити ймовірність викривлень через ризик неправильного обліку або обробки операцій чи неправильного застосування облікових політик.

A105. Розуміння аудитором групи інструкцій або політик може включати наступне:

- чіткість і практичність інструкцій щодо заповнення пакета звітності.
- те, чи містять інструкції:
 - адекватний опис характеристики застосовної концептуальної основи фінансового звітування та облікової політики, яка буде застосовуватися;
 - відомості, необхідні для підготовки розкриття інформації, достатньої з погляду дотримання вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування, наприклад, розкриття інформації про відносини та операції з пов'язаними сторонами, а також інформації за сегментами;
 - відомості, необхідні для внесення консолідаційних коригувань, наприклад, за внутрішньогруповими операціями і нереалізованим прибутком, а також внутрішньогруповими залишками на рахунках; та
 - строки подання звітності.

Що слід враховувати при залученні аудиторів компонентів (див. параграфи 31–32)

A106. Під час аудиту групи аудитор групи може повідомляти про питання, зазначені в пункті 31, аудиторам інших компонентів, якщо ці питання мають відношення до роботи цих аудиторів компонентів. У пункті A144 наведено приклади інших питань, про які може знадобитися повідомити своєчасно під час виконання робіт аудитором компонента.

A107. Характер відносин та операцій з пов'язаними сторонами може за певних обставин призводити до вищих ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності, ніж операції з непов'язаними сторонами.⁷⁵ Під час аудиту групи існує вищий ризик суттєвого викривлення фінансової звітності групи, у тому числі внаслідок шахрайства, пов'язаного з відносинами з пов'язаними сторонами, у випадках, коли:

- група має складну структуру;
- інформаційні системи групи не інтегровані, а отже, менш ефективні у виявленні та обліку відносин і операцій з пов'язаними сторонами; та

⁷⁴ МСА 315 (переглянутий у 2019 році), параграф 25(b)

⁷⁵ МСА 550, параграф 2

- існують численні або часті операції з пов'язаними сторонами між суб'єктами господарювання та господарськими одиницями.

Тому планування та проведення аудиту з професійним скептицизмом, як того вимагає МСА 200,⁷⁶ є особливо важливим за таких обставин.

Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення (див. параграф 33)

A108. Процес виявлення та оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи є ітеративним та динамічним і може бути складним, особливо коли діяльність компонента є складною або спеціалізованою, або коли існує багато компонентів, розташованих у різних місцях. Застосовуючи МСА 315 (переглянутий у 2019 році),⁷⁷ аудитор формує початкові очікування щодо потенційних ризиків суттєвого викривлення та початкову ідентифікацію значущих класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації у фінансовій звітності групи на основі свого розуміння групи та її середовища, застосовної концептуальної основи фінансового звітування та системи внутрішнього контролю групи.

A109. Під час формування початкових очікувань щодо потенційних ризиків суттєвого викривлення враховується розуміння аудитором діяльності групи, включаючи її суб'єкти господарювання або господарські одиниці, а також середовища та галузей, у яких вони ведуть діяльність. На основі початкових очікувань аудитор групи може залучити - і часто залучає - аудиторів компонентів для виконання процедур оцінки ризиків, оскільки аудитори компонентів можуть володіти безпосередніми знаннями та досвідом щодо цих суб'єктів господарювання або господарських одиниць. Така інформація може бути корисною для розуміння діяльності та пов'язаних із нею ризиків, а також ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи, які виникають у зв'язку з цими суб'єктами господарювання або господарськими одиницями.

A110 Для ідентифікованих ризиків суттєвого викривлення на рівні твердження аудитор групи повинен взяти на себе відповідальність за оцінку властивого ризику. Така оцінка включає оцінку ймовірності та величини викривлення, яка враховує, яким чином і якою мірою.⁷⁸

- чинники властивого ризику впливають на схильність відповідних тверджень до викривлення.
- ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності групи впливають на оцінку властивого ризику для ризиків суттєвого викривлення на рівні твердження.

A111. На основі виконаних процедур оцінки ризиків аудитор групи може встановити, що оцінений ризик суттєвого викривлення фінансової звітності групи виникає лише стосовно фінансової інформації певних компонентів. Наприклад, ризик суттєвого викривлення щодо судового позову може існувати лише у суб'єктів господарювання або господарських одиниць, які працюють у певній юрисдикції, або у суб'єктів господарювання чи господарських одиниць, які мають подібні операції або види діяльності.

⁷⁶ МСА 200, параграф 15

⁷⁷ МСА 315 (переглянутий у 2019 році), параграф A126

⁷⁸ МСА 315 (переглянутий у 2019 році), параграф 31

A112. У Додатку 3 містяться приклади подій та умов, які окремо або в сукупності можуть свідчити про наявність ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи внаслідок шахрайства або помилки, у тому числі щодо процесу консолідації.

Шахрайство

A113. Застосовуючи МСА 240,⁷⁹ аудитор повинен ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства, а також розробити й виконати подальші аудиторські процедури, що за характером, строками та обсягом являють собою процедури у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні твердження. Інформація, що використовується для ідентифікації ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи внаслідок шахрайства, може включати наступне:

- оцінку управлінським персоналом групи ризику того, що фінансова звітність групи може містити суттєве викривлення внаслідок шахрайства.
- процес виявлення та реагування управлінського персоналу групи на ризики шахрайства у фінансовій звітності групи, включаючи будь-які конкретні ризики шахрайства, визначені управлінським персоналом групи, або класи операцій, залишків на рахунках чи розкриття інформації, для яких ризик шахрайства є вищим.
- те, чи існують окремі компоненти, які є більш вразливими до ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.
- те, чи існують у процесі консолідації фактори ризику шахрайства або ознаки упередженості управлінського персоналу.
- те, як ті, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи, здійснюють моніторинг процесів, які використовуються управлінським персоналом групи для виявлення та реагування на ризики шахрайства в групі, а також механізмів контролю, встановлених управлінським персоналом групи для зменшення цих ризиків.
- відповіді тих, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи, управлінського персоналу групи, співробітників з підрозділу внутрішнього аудиту (і, за необхідності, управлінського персоналу компонента, аудиторів компонента та інших осіб) на запит аудитора групи про те, чи відомо їм про будь-яке фактичне, підозрюване або передбачуване шахрайство, що зачіпають компонент або групу.

Що слід враховувати при залученні аудиторів компонентів (див. параграф 34)

A114. Якщо аудитор групи залучає аудиторів компонентів до розробки та виконання процедур оцінки ризиків, аудитор групи несе відповідальність за розуміння групи та її середовища, застосовної концептуальної основи фінансового звітування та системи внутрішнього контролю групи, щоб мати достатню основу для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи відповідно до параграфа 33.

A115. Якщо аудиторські докази, отримані в результаті виконання процедур оцінки ризиків, не забезпечують належної основи для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення, то МСА 315 (переглянутий у 2019 році)⁸⁰ вимагає від аудитора виконання додаткових процедур

⁷⁹ МСА 240, параграфи 26, 31

⁸⁰ МСА 315 (переглянутий у 2019 році), параграф 35

оцінки ризиків до отримання аудиторських доказів, що забезпечують таку основу.

Суттєвість

Суттєвість для виконання аудиторських процедур компонента (див. параграф 35(а))

A116. Параграф 35(а) вимагає, щоб аудитор групи установити суттєвості показників діяльності компонента для кожного компонента, у якому аудиторські процедури виконуються щодо фінансової інформації, яка є дезагрегованою. Для кожного компонента суттєвість для виконання аудиторських процедур компонента може бути різними. Крім того, рівень суттєвості для виконання аудиторських процедур компонента для окремого компонента не обов'язково має бути арифметичною частиною значення суттєвості для виконання аудиторських процедур групи, а отже, сукупний рівень суттєвості для виконання аудиторських процедур компонента для окремих компонентів може перевищувати значення суттєвості для виконання аудиторських процедур групи.

A117. Цей МСА не вимагає, щоб суттєвість для виконання аудиторських процедур компонента визначалася для кожного класу операцій, залишку на рахунку або розкриття інформації для компонентів, щодо яких виконуються аудиторські процедури. Однак, якщо в конкретних обставинах діяльності групи існує один або декілька окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації, для яких викривлення на менші суми, ніж рівень суттєвості для фінансової звітності групи в цілому, якщо можна обґрунтовано очікувати впливу на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності групи, то МСА 320⁸¹ вимагає визначення рівня або рівнів суттєвості, що застосовуватимуться до цих окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації. За таких обставин аудитор групи може знадобитися розглянути питання про те, чи може рівень суттєвості для виконання аудиторських процедур компонента, нижчий за той, про який було повідомлено аудитора компонента, бути доречним для таких конкретних класів операцій, залишків на рахунках або розкриттів інформації.⁸²

A118. Визначення суттєвості для виконання аудиторських процедур компонента не є простим механічним розрахунком і передбачає застосування професійного судження. Фактори, які аудитор групи може взяти до уваги при визначенні суттєвості для виконання аудиторських процедур компонента, включають такі:

- яким є ступінь дезагрегування фінансової інформації за компонентами (наприклад, у разі збільшення ступеня дезагрегування за компонентами для зменшення ризику агрегування, слід установлювати нижчий рівень суттєвості для виконання аудиторських процедур компонента). На ступінь дезагрегування може впливати відносна значущість компонента для групи (наприклад, якщо один компонент представляє більшу частину групи, то з великою ймовірністю ступінь дезагрегування за всіма компонентами буде меншим).
- які очікування щодо характеру, частоти та обсягу викривлень у фінансовій інформації компонента, наприклад:
 - чи мають місце ризики, які є унікальними для фінансової інформації компонента (наприклад, специфічні питання бухгалтерського обліку в конкретній галузі,

⁸¹ МСА 320, параграфи 10 та A11–A12

⁸² МСА 320, параграф A13

незвичні або складні операції).

- які характер і обсяг викривлень, виявлених у компонента під час аудитів за попередні періоди.

A119. Для усунення ризику агрегування параграф 35(а) вимагає, щоб суттєвість для виконання аудиторських процедур компонента була нижчою, ніж суттєвість для виконання аудиторських процедур групи. Як пояснено в параграфі A118, зі збільшенням ступеня дезагрегації за компонентами, нижчий рівень суттєвості для виконання аудиторських процедур компонента зазвичай є доречним для подолання ризику агрегування. Однак за певних обставин суттєвість для виконання аудиторських процедур компонента може бути встановлена на рівні, ближчому до суттєвості для виконання аудиторських процедур групи, оскільки існує менший ризик агрегування, наприклад, коли фінансова інформація для одного компонента становить значну частину фінансової звітності групи. При визначенні суттєвості для виконання аудиторських процедур компонента для неконтрольованої частки в суб'єкті господарювання, який обліковується за методом участі в капіталі, аудитор групи може брати до уваги відсоток володіння групою та частку в прибутках і збитках об'єкта інвестування.

A120. У деяких випадках подальші аудиторські процедури можуть виконуватися аудитором групи або аудитором компонента щодо значного класу операцій або значного залишку на рахунку як єдиної сукупності (тобто без дезагрегування за компонентами). У таких випадках для виконання цих процедур часто використовується суттєвість для виконання аудиторських процедур групи.

Порогове значення для явно незначних викривлень (див. параграф 35(b))

A121. Порогове значення для інформування аудитора групи про викривлення встановлюється на рівні суми, що дорівнює або є меншою за суму, яка вважається очевидно незначною для фінансової звітності групи. Відповідно до МСА 450,⁸³ це порогове значення представлено сумою, нижче якої не потрібно накопичувати викривлення, оскільки аудитор групи очікує, що накопичення таких сум, очевидно, не матиме суттєвого впливу на фінансову звітність групи.

Що слід враховувати при залученні аудиторів компонентів

Комунікаційний компонент суттєвості для виконання аудиторських процедур компонента (див. параграф 36)

A122. У деяких випадках аудиторів групи може бути доцільно залучити аудитора компонента до визначення відповідного рівня суттєвості для виконання аудиторських процедур компонента, зважаючи на знання аудитора компонента та потенційні джерела викривлення фінансової інформації про компонент. У зв'язку з цим аудитор групи також може розглянути можливість інформування аудитора компонента про суттєвості для виконання аудиторських процедур групи для підтримки співпраці у визначенні того, чи є суттєвість для виконання аудиторських процедур компонента по відношенню до суттєвості для виконання аудиторських процедур групи доречною за даних обставин.

A123. Суттєвість для виконання аудиторських процедур компонента ґрунтується, принаймні частково, на очікуваннях щодо характеру, частоти та обсягу викривлень у фінансовій

⁸³ МСА 450, параграф А3

інформації компонента. Тому постійна комунікація між аудитором компонента та аудитором групи є важливою, особливо якщо кількість та обсяг викривлень, виявлених аудитором компонента, перевищують очікувані.

Реагування на оцінені ризики суттєвого викривлення (див. параграф 37)

Виконання подальших аудиторських процедур

Виконання подальших аудиторських процедур централізовано

A124. Подальші аудиторські процедури можуть розроблятися та виконуватися централізовано, якщо аудиторські докази, які будуть отримані в результаті виконання подальших аудиторських процедур щодо одного або кількох значних класів операцій, залишків на рахунках або розкриттів інформації, в сукупності відповідатимуть оціненим ризикам суттєвого викривлення, наприклад, якщо бухгалтерський облік операцій з доходами всієї групи ведеться централізовано (наприклад, у центрі спільного обслуговування). Фактори, які можуть бути важливими для прийняття аудитором рішення про те, чи виконувати подальші аудиторські процедури централізовано, включають, наприклад:

- рівень централізації діяльності, пов'язаної з фінансовою звітністю.
- характер і ступінь спільності засобів контролю.
- подібність видів діяльності та бізнес-ліній групи.

A125. Аудитор групи може визначити, що фінансову інформацію кількох компонентів можна розглядати як одну сукупність з метою виконання подальших аудиторських процедур, наприклад, коли операції вважаються однорідними, оскільки вони мають однакові характеристики, пов'язані з ними ризики суттєвого викривлення є однаковими, а контролі розроблені та функціонують одноманітно.

A126. Якщо подальші аудиторські процедури виконуються централізовано, аудитори компонентів все одно можуть бути залучені. Наприклад, якщо група має кілька центрів спільного обслуговування, аудитор групи може залучати аудиторів компонентів до виконання подальших аудиторських процедур на рівні цих центрів спільного обслуговування.

Проведення подальших аудиторських процедур на рівні компонентів

A127. За інших обставин процедури реагування на ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи, пов'язані з фінансовою інформацією компонента, можуть бути ефективніше виконані на рівні компонента. Це може мати місце у випадку, коли група має:

- різні потоки доходів;
- кілька напрямків діяльності;
- здійснює діяльність у кількох місцях знаходження; або
- децентралізовані системи внутрішнього контролю.

Велика кількість компонентів, фінансова інформація про які окремо є несуттєвою, але в сукупності є суттєвою для фінансової звітності групи

A128. Група може складатися з великої кількості компонентів, фінансова інформація про які окремо є несуттєвою, але є суттєвою в сукупності для фінансової звітності групи. Такі обставини, за яких значні класи операцій, залишки на рахунках або розкриття інформації у фінансовій звітності групи розбиті на велику кількість компонентів, можуть створити додаткові труднощі для аудитора групи при плануванні та виконанні подальших аудиторських процедур.

A129. У деяких випадках може існувати можливість отримання достатніх належних аудиторських доказів шляхом виконання подальших аудиторських процедур централізовано щодо цих значних класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації (наприклад, якщо вони є однорідними, на них поширюються спільні засоби контролю та можна отримати доступ до відповідної інформації). Подальші аудиторські процедури можуть також включати аналітичні процедури перевірки по суті відповідно до МСА 520.⁸⁴ Залежно від обставин завдання, фінансова інформація про компоненти може бути агрегована на відповідних рівнях для цілей формування очікувань та визначення суми будь-якої різниці між відображеними сумами та очікуваними значеннями при виконанні основних аналітичних процедур. Використання автоматизованих інструментів і методів може бути корисним за таких обставин.

A130. В інших випадках може виникнути потреба у виконанні додаткових аудиторських процедур щодо окремих компонентів для усунення ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи. Визначення компонентів, щодо яких необхідно виконати аудиторські процедури, а також характер, строки та обсяг подальших аудиторських процедур, які необхідно виконати щодо обраних компонентів, є предметом професійного судження. За таких обставин внесення елемента непередбачуваності до компонентів, відібраних для тестування, також може бути корисним щодо ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи внаслідок шахрайства (також див. параграф A136).

Характер та обсяг подальших аудиторських процедур

A131. У відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення аудитор групи може визначити наступний обсяг робіт для компонента (із залученням, за необхідності, аудиторів компонентів):

- розробка та виконання подальших аудиторських процедур щодо всієї фінансової інформації компонента;
- розробка та виконання подальших аудиторських процедур щодо одного або декількох класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації; або
- виконання конкретних подальших аудиторських процедур.

A132. Хоча аудитор групи несе відповідальність за характер, строки і обсяг подальших аудиторських процедур, які необхідно виконати, аудитори компонентів можуть бути залучені, і часто залучаються, до всіх етапів аудиту групи, в тому числі до розробки та виконання подальших аудиторських процедур.

Розробка та виконання подальших аудиторських процедур щодо всієї фінансової інформації компонента

A133. Аудитор групи може визначити, що розробка та виконання подальших аудиторських процедур щодо всієї фінансової інформації компонента є доречним підходом, зокрема, у випадках, коли:

⁸⁴ МСА 520, Аналітичні процедури

- аудиторські докази необхідно отримати щодо всієї або значної частини фінансової інформації компонента у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи.
- у зв'язку з існуванням подій або умов на рівні компонента, які можуть мати значення для оцінки аудитором групи здійсненої управлінським персоналом групи оцінки спроможності групи продовжувати свою діяльність на безперервній основі, виникає всеохоплюючий ризик суттєвого викривлення фінансової звітності групи.

Розробка та виконання подальших аудиторських процедур щодо одного або декількох класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації

A134. Аудитор групи може вирішити, що розробка та виконання подальших аудиторських процедур щодо одного чи кількох окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриття фінансової інформації компонента є належним підходом для відповіді на оцінені ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи. Наприклад, компонент може вести обмежену кількість операцій, але водночас володіти значною частиною землі та будівель групи або мати значні податкові зобов'язання.

Виконання конкретних подальших аудиторських процедур

A135. Аудитор групи може вирішити, що розробка та виконання конкретних подальших аудиторських процедур щодо фінансової інформації компонента є належним підходом, наприклад, коли необхідно отримати аудиторські докази лише для одного або кількох відповідних тверджень. Наприклад, аудитор групи може централізовано перевірити клас операцій, залишок на рахунку або розкриття інформації і може вимагати від аудитора компонента виконати конкретні подальші аудиторські процедури в цьому компоненті (наприклад, конкретні подальші аудиторські процедури, пов'язані з оцінкою позовів або судових розглядів у юрисдикції компонента або існування активу).

Елемент непередбачуваності

A136. Включення елементу непередбачуваності до характеру роботи, що підлягає виконанню, суб'єктів господарювання або господарських одиниць, на яких виконуються процедури, та ступеню залучення аудитора групи до роботи, може підвищити ймовірність виявлення суттєвого викривлення фінансової інформації компонентів, що може призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності групи внаслідок шахрайства.⁸⁵

Операційна ефективність засобів контролю

A137. Аудитор групи може покладатися на операційну ефективність засобів контролю, які діють у межах групі, при визначенні характеру, строків та обсягу основних процедур по суті, які необхідно виконати на рівні групи або на рівні компонентів. МСА 330⁸⁶ вимагає від аудитора розробляти та провести тести контролів для отримання достатніх належних аудиторських доказів щодо операційної ефективності цих засобів контролю. Аудитори компонентів можуть бути залучені до розробки та проведення таких тестів контролів.

A138. У разі виявлення відхилень в засобах контролю, на які аудитор має намір покладатися, МСА

⁸⁵ МСА 240, параграф 30(с)

⁸⁶ МСА 330, параграф 8

330⁸⁷ вимагає від аудитора надіслати конкретні запити, щоб зрозуміти ці питання та їхні потенційні наслідки. Якщо в результаті тестування операційної ефективності засобів контролю виявлено більше відхилень, ніж очікувалося, аудитор груп може знадобитися переглянути план аудиту групи. Можливі зміни у плані аудиту групи можуть включати:

- вимагати проведення додаткових процедур перевірки по суті в певних компонентах;
- ідентифікація та тестування операційної ефективності інших відповідних засобів контролю, які ефективно розроблені та впроваджені;
- збільшення кількості компонентів, відібраних для подальших аудиторських процедур.

A139. Коли операційну ефективність засобів контролю тестують централізовано (наприклад, засобів контролю у центрі спільного обслуговування або тестування єдиних засобів контролю), аудитор груп може знадобитися передати інформацію про виконану роботу з аудиту аудиторам компонентів. Наприклад, якщо від аудитора компонента вимагається розробити та виконати процедури перевірки по суті щодо всієї фінансової інформації компонента або розробити та виконати процедури перевірки по суті щодо одного або декількох видів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації, аудитор компонента може обговорити з аудитором груп тестування засобів контролю, що виконується централізовано, для визначення характеру, строків та обсягу процедур перевірки по суті.

Процес консолідації

Процедури консолідації (див. параграф 38)

A140. Подальші аудиторські процедури щодо процесу консолідації, включаючи субконсолідацію, можуть включати:

- визначення того, що необхідні бухгалтерські записи відображені в консолідації; та
- оцінка операційної ефективності засобів контролю за процесом консолідації та відповідне реагування, якщо виявлено, що будь-які засоби контролю є неефективними.

Консолідаційні коригування та перекласифікації (див. параграф 38(b))

A141. Процес консолідації може вимагати коригувань і перекласифікацій сум, відображених у фінансовій звітності групи, які не проходять через звичайні комп'ютерні програми, і можуть бути не охоплені такому ж контролю, якому підлягає інша фінансова інформація. Оцінка аудитором групи прийнятності, повноти й точності коригувань і перекласифікацій може включати:

- оцінку того, чи належно відображають значні коригування події та операції, що покладено в їх основу;
- визначення того, чи були належним чином включені до фінансової звітності групи суб'єкти господарювання або господарські одиниці, фінансова інформація про які була включена до неї;
- визначення, чи були значні коригування правильно обчислені, оброблені та санкціоновані управлінським персоналом групи або, якщо це застосовно, управлінським персоналом компонента;
- визначення, чи належно підтверджуються значні коригування та чи достатньо вони

⁸⁷ МСА 330, параграф 17

задокументовані; та

- оцінку звітності і вилучення внутрішньогрупових операцій та нереалізованих прибутків, а також залишків внутрішньогрупових рахунків.

Що слід враховувати при залученні аудиторів компонентів (див. параграф 42–43)

A142. Коли аудитор групи залучає аудиторів компонентів до розробки або виконання подальших аудиторських процедур, аудитор компонента може вирішити, що використання роботи експерта аудитора є доречним, і повідомити про це аудитора групи. У цьому разі під час визначення того, чи носять розроблення та виконання подальших аудиторських процедур аудитором компонента належний характер, аудитор групи може, наприклад, обговорити з аудитором компонента:

- характер, обсяг і цілі роботи експерта аудитора.
- оцінку аудитором компонента достатності роботи експерта аудитора цілям групового аудиту.

A143. Належний рівень залучення аудитора групи може залежати від обставин і структури групи та інших факторів, таких як попередній досвід роботи аудитора групи з аудиторами компонентів, які виконують процедури, пов'язані з процесом консолідації, включаючи субконсолідацію, а також від обставин завдання з аудиту групи (наприклад, якщо фінансова інформація суб'єкта господарювання або господарської одиниці не була підготовлена відповідно до тієї ж облікової політики, що застосовується до фінансової звітності групи).

Оцінка повідомлення інформації аудиторів компонентів та достатності їхньої роботи

Інформування про питання, що стосуються висновку аудитора групи щодо аудиту групи (див. параграф 45)

A144. Хоча питання, про які необхідно повідомити відповідно до параграфа 45, стосуються висновку аудитора групи щодо аудиту групи, щодо певних питань інформація може бути надана під час виконання процедур аудитором компонента. На додаток до питань, зазначених у параграфах 32 і 50, такі питання можуть включати, наприклад:

- інформацію про порушення відповідних етичних вимог, включаючи виявлені порушення положень про незалежність;
- інформацію про випадки недотримання законів чи нормативних актів;
- нові значні ризики суттєвих викривлень, включаючи ризики шахрайства;
- виявлене або підозрюване шахрайство або незаконні дії за участю управлінського персоналу або співробітників компонентів, які можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність групи; або
- значні та незвичайні операції.

Інформування про викривлення фінансової інформації компонента (див. параграф 45(е))

A145. Знання про виправлені та не виправлені викривлення в різних компонентах може попередити аудитора групи про потенційні всеохоплюючі недоліки внутрішнього контролю, якщо розглядати їх разом з повідомленням про недоліки відповідно до параграфа 45(g). Крім того, виявлення більшої кількості викривлень (виправлених і не виправлених) порівняно з їхньою очікуваною

кількістю може вказувати на вищий ризик невиявлених викривлень, унаслідок чого аудитор групи може зробити висновок про необхідність виконати в певних компонентах додаткові аудиторські процедури.

Загальні висновки або фіндинги аудитора компонента (див. параграф 45(k))

A146. На форму та зміст результатів, отриманих від аудитора компонента впливають характер та обсяг аудиторської роботи, яку йому було доручено. Політика або процедури фірми аудитора групи можуть визначати форму або конкретні формулювання загального висновку аудитора компонента щодо аудиторської роботи, виконаної для цілей аудиту групи. У деяких випадках місцеве законодавство або нормативно-правові акти можуть визначати форму висновку (наприклад, думки), який повинен бути наданий аудитором компонента.

Оцінка того, чи є комунікації з аудитором компонента достатніми для цілей аудитора групи (див. параграф 46(b))

A147. Якщо аудитор групи визначає, що комунікації аудитора компонента не є достатніми для цілей аудитора групи, він може розглянути, наприклад, такі питання:

- яку додаткову інформацію можна отримати від аудитора компонента (наприклад, шляхом подальших обговорень або зустрічей);
- чи необхідно переглянути додаткову аудиторську документацію аудитора компонента відповідно до параграфу 47;
- чи може виникнути потреба у виконанні додаткових аудиторських процедур відповідно до параграфу 48; або
- чи існує будь-яке занепокоєння щодо професійної компетентності або потенціалу аудитора компонента.

Перевірка додаткової аудиторської документації аудитора компонента (див. параграф 47)

A148. У параграфі А75 подано рекомендації для аудитора групи щодо визначення характеру, строків і обсягу керівництва та нагляду щодо аудитора компонента та перевірки його роботи на підставі фактичної сторони й обставин аудиту групи та інших питань (наприклад, оцінених ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи). На розгляд аудитора групи відповідно до параграфу 47(с) також можуть впливати такі питання, що стосуються поточної участі аудитора групи в роботі аудитора компонента:

- інформація від аудитора компонента, у тому числі інформація, зазначена в параграфі 45 цього МСА; та
- перевірка аудиторської документації аудитора компонента аудитором групи під час аудиту групи (наприклад, для виконання вимог, що містяться в параграфах 34, 42 і 43) або партнером із завдання для групи відповідно до параграфу 31 МСА 220 (переглянутого).

A149. До інших факторів, які можуть вплинути на рішення аудитора групи про те, чи необхідно - і якщо так, то в якому обсязі - перевіряти додаткову аудиторську документацію аудитора компонента за таких обставин, належать такі:

- ступінь участі аудитора компонента в процедурах оцінки ризиків, а також в ідентифікації

та оцінці ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи;

- значущі судження, сформульовані аудитором компонента, а також його файндинги або висновки щодо питань, які є суттєвими для фінансової звітності групи;
- професійна компетентність і здібності більш досвідчених членів команди із завдання з боку аудитора компонента, що відповідають за перевірку роботи менш досвідчених осіб; та
- те, чи поширюються на аудитора компонента й аудитора групи загальна політика або процедури під час перевірки аудиторської документації.

Подальші події (див. параграфи 49–50)

A150. Аудитор групи може:

- вимагати від аудитора компонента виконання процедур щодо подій після звітної дати, щоб допомогти аудитору групи ідентифікувати події, які відбуваються між датами фінансової інформації компонентів та датою аудиторського звіту щодо фінансової звітності групи.
- виконати процедури, що охоплюють період між датою повідомлення аудитором компонентів про події після звітної дати та датою аудиторського звіту щодо фінансової звітності групи.

Оцінка достатності та прийнятності отриманих аудиторських доказів

Достатність та прийнятність аудиторських доказів (див. параграф 51)

A151. Аудит фінансової звітності групи є кумулятивним та ітеративним процесом. Під час виконання аудитором групи запланованих аудиторських процедур отримані аудиторські докази можуть змусити аудитора групи змінити характер, строки або обсяг інших запланованих аудиторських процедур, оскільки він може виявити інформацію, яка значуще відрізняється від інформації, на якій ґрунтувалася оцінка ризиків. Наприклад:

- викривлення, виявлені в одному компоненті, можуть потребувати розгляду щодо інших компонентів; або
- аудитору групи може стати відомо про обмеження доступу до інформації або людей через зміни в середовищі компонента (наприклад, унаслідок військових дій, масових заворушень або спалахи захворювань).

За таких обставин аудитору групи може знадобитися переглянути заплановані аудиторські процедури на основі перегляду оцінених ризиків для всіх або деяких значних класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації та пов'язаних з ними тверджень.

A152. Оцінка, проведення якої вимагається відповідно до параграфа 51, допомагає аудитору групи визначити, чи загальна стратегія аудиту групи та план аудиту групи, розроблені для реагування на оцінені ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи, залишаються доречними. Вимога МСА 330⁸⁸ щодо того, щоб аудитор, незалежно від оцінених ризиків суттєвого викривлення, розробляв і виконував аудиторські процедури по суті для кожного суттєвого класу

⁸⁸ МСА 330, параграф 18

операцій, залишку на рахунку та розкриття інформації, також може бути корисною для цілей такої оцінки в контексті фінансової звітності групи.

A153. Аудитор групи може врахувати, як команда із завдання виявляла професійний скептицизм під час оцінки достатності та прийнятності отриманих аудиторських доказів. Наприклад, аудитор групи може розглянути, чи не призвели такі питання, як описані в параграфі A17, до того, що команда із завдання неналежним чином дійшла висновку про:

- отримання аудиторських доказів, до яких легше отримати доступ, без належного розгляду їхньої значущості та надійності;
- отримання менш переконливих доказів, ніж це необхідно за даних обставин; або
- розробку та виконання аудиторських процедур таким чином, щоб отримати докази, які підтверджують або виключити докази, які суперечать один одному.

A154. МСА 220 (переглянутий)⁸⁹ вимагає, щоб не пізніше дати аудиторського висновку партнер із завдання повинен у результаті перевірки аудиторської документації та обговорення з командою із завдання впевнитися в тому, що зібрано достатню кількість належних аудиторських доказів для підтвердження зроблених висновків і забезпечення випуску аудиторського висновку. Інформація, яка може мати відношення до оцінки аудитором групи аудиторських доказів, отриманих в результаті роботи, виконаної аудитором компонентів, залежить від фактів та обставин аудиту групи і може включати:

- інформацію від аудиторів компонентів, що вимагається згідно з параграфом 45, включаючи загальні фіндинги або висновки аудиторів компонентів щодо роботи, виконаної для цілей аудиту групи;
- іншу інформацію від аудиторів компонентів протягом усього аудиту групи, в тому числі інформацію, яка вимагається відповідно до параграфу 32; та
- керівництво та нагляд з боку аудитора групи за роботою аудиторів компонентів, а також перевірка їхньої роботи, включаючи, у відповідних випадках, перевірку аудитором групи додаткової аудиторської документації аудиторів компонентів відповідно до параграфу 47.

A155. За певних обставин загальний підсумковий меморандум, що описує виконану роботу та її результати, може сам по собі бути підставою для висновку аудитора групи про те, що виконана робота та аудиторські докази, отримані аудитором компонента, є достатніми для цілей аудиту групи. Така ситуація можлива, наприклад, коли від аудитора компонента вимагалось виконання конкретних додаткових аудиторських процедур, визначені та повідомлені аудитором групи.

Оцінка впливу на аудиторську думку щодо групи (див. параграф 52)

A156. Оцінка партнера із завдання групи може включати розгляд питання про те, чи свідчать виправлені та не виправлені викривлення, про які повідомили аудитори компонентів, про системну проблему, яка може вплинути на інші компоненти (наприклад, щодо операцій, які підлягають спільній обліковій політиці або спільному контролю).

Звіт аудитора (див. параграф 53)

⁸⁹ МСА 220 (переглянутий), параграф 32

A157. Хоча аудитори компонентів можуть виконувати роботу з фінансовою інформацією компонентів для групового аудиту і в такій якості несуть відповідальність за свої загальні фіндинги або висновки, партнер із завдання для групи або фірма партнера із завдання групи несе відповідальність за аудиторську думку щодо групи.

A158. Якщо думка аудитора щодо групи щодо фінансової звітності групи модифікується у зв'язку з тим, що аудитор групи не зміг одержати достатні належні аудиторські докази щодо фінансової інформації одного або більше компонентів, розділ "Основа для думки із застереженням" або "Основа для відмови від висловлення думки" звіту аудитора про фінансову звітність групи має містити опис відповідних причин.⁹⁰ За деяких обставин посилання на аудитора компонента може бути необхідним для адекватного опису причин модифікованої думки, наприклад, коли аудитор компонента не може виконати або завершити призначену роботу над фінансовою інформацією компонента через обставини, що не залежать від управлінського персоналу компонента.

Повідомлення інформації управлінському персоналу групи та тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи

Комунікація з управлінським персоналом групи (див. параграфи 54–56)

A159. Аудит групи може бути складним через кількість і характер суб'єктів господарювання та господарських одиниць, що входять до складу групи. Крім того, як пояснено в параграфі A7, аудитор групи може визначити, що певні суб'єкти господарювання або господарські одиниці можуть розглядатися разом як компонент для цілей планування та проведення аудиту групи. Тому обговорення з управлінським персоналом групи загального огляду запланованого обсягу та строків може допомогти в координації роботи, що виконується на компонентах, у тому числі під час залучення аудиторів компонентів, а також в ідентифікації управлінського персоналу компонента (див. параграф A24).

A160. МСА 240⁹¹ містить вимоги та рекомендації щодо інформування управлінського персоналу про шахрайство, а, якщо управлінський персонал може бути причетним до шахрайства, тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

A161. Управлінському персоналу групи може бути потрібно дотримуватися конфіденційності певної суттєвої чутливої інформації. Приклади питань, які можуть бути значними для фінансової звітності компонента і про які може не знати управлінський персонал компонента, охоплюють:

- потенційні судові справи.
- плани ліквідації матеріальних операційних активів.
- події після звітного періоду.
- значущі юридичні угоди.

A162. Управлінський персонал групи може інформувати аудитора групи про недотримання або підозру в недотриманні законів чи нормативних актів суб'єктами господарювання або господарськими одиницями в складі групи. Параграф A87 містить вказівки для партнера із завдання для групи у таких обставинах.

⁹⁰ МСА 705 (переглянутий), параграфи 20 та 24

⁹¹ МСА 240, параграфи 41–43

Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи (див. параграф 57)

A163. Питання, про які аудитор групи повідомляє тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи, можуть включати питання, про які аудитор групи повідомили аудитори компонентів та які, за судженням аудитора групи, є значущими для відповідальності тих, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи. Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи, може відбуватися на різних етапах аудиту групи. Наприклад, питання, зазначені в параграфі 57(а), можуть повідомлятися тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи, після того як аудитор групи визначить роботу, яку слід виконати щодо фінансової інформації компонентів. З іншого боку, питання, зазначені в параграфі 57(б), можуть повідомлятися наприкінці аудиту, а питання, наведені в параграфі 57(с)–(д), можуть повідомлятися тоді, коли вони виникають.

A164. МСА 260 (переглянутий)⁹² вимагає, щоб аудитор надавав тим, кого наділено найвищими повноваженнями, огляд запланованого обсягу та строків аудиту. У випадку аудиту групи осіб таке інформування допомагає тим, кого наділено найвищими повноваженнями, зрозуміти, як аудитор групи визначає компоненти, на яких буде виконуватися аудиторська робота, зокрема, чи будуть певні суб'єкти господарювання або господарські одиниці групи розглядатися разом як компонент, а також заплановане залучення аудиторів компонентів. Таке інформування також сприяє взаєморозумінню та обговоренню групи та її середовища (див. параграф 30), а також сфер, якщо вони є, у яких ті, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть вимагати від аудитора групи виконати додаткові процедури.

Повідомлення інформації про виявлені недоліки системи внутрішнього контролю (див. параграф 58)

A165. Аудитор групи відповідає за визначення, на основі виконаної аудиторської роботи, чи є один або декілька виявлених недоліків, окремо або в сукупності, значущими недоліками.⁹³ Аудитор групи може запросити в аудитора компонента інформацію про те, чи є виявлений недолік або комбінація недоліків у цьому компоненті значущим недоліком системи внутрішнього контролю.

Документація (див. параграф 59)

A166. Інші МСА містять конкретні вимоги до документації, які мають на меті пояснити застосування МСА 230 у конкретних обставинах, передбачених іншими МСА. У Додатку до МСА 230 наведено перелік інших МСА, які містять конкретні вимоги та рекомендації до документації.

A167. Аудиторська документація для аудиту групи підтверджує оцінку аудитора групи відповідно до параграфа 51 щодо того, чи було отримано достатні належні аудиторські докази, що слугуватимуть основою для формування аудиторської думки щодо групи. Також див. параграф A154.

A168. Аудиторська документація для аудиту групи включає:

- документацію, що міститься у файлі аудитора групи; та
- окрема документація у відповідних файлах аудиторів компонентів, що стосується роботи, виконаної аудиторами компонентів для цілей аудиту групи (тобто, аудиторська

⁹² МСА 260 (переглянутий), параграф 15

⁹³ МСА 265, параграф 8

документація аудиторів компонентів).

A169. Остаточне складання та зберігання аудиторської документації з аудиту групи регулюється політикою або процедурами фірми, що проводить аудит групи, відповідно до МСУЯ 1.⁹⁴ Аудитор групи може надавати конкретні інструкції аудиторам компонентів щодо складання та зберігання документації про роботу, виконану ними для цілей аудиту групи.

Підстави для визначення аудитором групи компонентів (див. параграф 59(b))

A170. Підстава для визначення аудитором групи компонентів може бути документально оформлена різними способами, включаючи, наприклад, документацію, пов'язану з виконанням вимог параграфів 22, 33 та 57(а) цього МСА.

Підстави для визначення аудитором групи професійної компетентності та можливостей аудиторів компонентів (див. параграф 59(d))

A171. МСУЯ 1⁹⁵ надає рекомендації щодо питань, які можуть розглядатися в політиці або процедурах фірми стосовно професійної компетентності та здібностей членів команди із завдання. Такі політики або процедури можуть описувати або надавати вказівки щодо того, як документувати визначення професійної компетентності та здібностей команди із завдання, включаючи аудиторів компонентів. Наприклад, підтвердження, отримане від аудитора компонента відповідно до параграфу 24, може включати інформацію про відповідний галузевий досвід аудитора компонента. Аудитор групи також може попросити підтвердження того, що аудитор компонента має достатньо часу для виконання призначених аудиторських процедур.

Документація з питань керівництва та нагляду щодо аудиторів компонентів і перевірки їхньої роботи (див. параграф 59(f))

A172. Як пояснюється в параграфі A75, підхід до здійснення керівництва, нагляду та перевірки під час аудиту групи коригується аудитором групи на підставі фактів й обставин завдання і, як правило, включає дотримання політики або виконання процедур фірми аудитора групи в поєднанні з відповідними заходами, специфічними для аудиту групи. Такі політики або процедури можуть також описувати або надавати вказівки щодо документування керівництва та нагляду аудитора групи за роботою команди із завдання, а також аналізу їхньої роботи.

A173. Відповідно до вимог МСА 300⁹⁶ аудитор повинен розробити план аудиту, що включає опис характеру, строків і обсягу запланованого керівництва та нагляду щодо членів команди із завдання, а також перевірки їхньої роботи. Якщо залучаються аудитори компонентів, обсяг таких описів часто варіюється залежно від компонента, враховуючи, що на запланований характер, строки і обсяг керівництва та нагляду за діяльністю аудиторів компонентів, а також перевірку їхньої роботи можуть впливати питання, описані в параграфі A51.

A174. Документування аудитором групи процесу керівництва та нагляду щодо аудиторів компонентів, а також перевірки їхньої роботи може включати, наприклад:

- необхідну комунікацію з аудиторами компонентів, включаючи видані інструкції та інші підтвердження, що вимагаються цим МСА.

⁹⁴ МСУЯ 1, параграфи 31(f) та A83–A85

⁹⁵ МСУЯ 1, параграф A96

⁹⁶ МСА 300, параграф 9

- обґрунтування вибору візитів на об'єкти аудиторів компонентів, учасників зустрічей та характеру обговорюваних питань.
- питання, що обговорюються на зустрічах з аудиторами компонентів або управлінським персоналом компонента.
- обґрунтування вибору аудитором групи аудиторської документації аудиторів компонентів для перевірки.
- зміни в запланованому характері та обсязі залучення до роботи аудиторів компонентів, а також причини таких змін (наприклад, призначення більш досвідчених членів команди із завдання в тих сферах аудиту, які виявилися складнішими або більш схильними до впливу суб'єктивних суджень, ніж передбачалося спочатку).

A175. Відповідно до вимог параграфу 47 аудитор групи ухвалює рішення про необхідність та, якщо така необхідність існує, обсяг перевірки додаткової аудиторської документації аудитора компонента. Параграфи A148-A149 містять рекомендації для аудитора групи при прийнятті такого рішення.

A176. Як правило, дублювати аудиторську документацію аудитора компонента в аудиторському файлі аудитора групи не потрібно. Однак аудитор групи може прийняти рішення узагальнити, дублювати або зберегти копії певної документації аудитора компонента в аудиторському файлі аудитора групи, щоб доповнити опис певного питання в повідомленнях від аудитора компонента, включно з питаннями, які вимагаються цим МСА. Приклади такої документації аудитора компонента можуть включати:

- перелік або короткий опис значущих суджень, зроблених аудитором компонента, та висновків, зроблених на їх основі, які стосуються аудиту групи;
- питання, про які, можливо, необхідно повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи; або
- питання, що можуть бути визначені як ключові питання аудиту, інформація щодо яких повинна міститися у звіті аудитора щодо фінансової звітності групи.

A177. Якщо цього вимагає законодавство або нормативні акти, певну документацію аудитора компонента може знадобитися включити до аудиторського файлу аудитора групи, наприклад, щоб відповісти на запит регуляторного органу про перевірку документації, пов'язаної з роботою, виконаною аудитором компонента.

A178. Політика або процедури, встановлені фірмою відповідно до системи управління якістю фірми, або ресурси, надані фірмою або мережею, можуть допомогти аудитору групи в документуванні керівництва та нагляду за аудиторами компонентів та аналізі їхньої роботи. Наприклад, для спрощення комунікації між аудитором групи та аудиторами компонентів можна використовувати електронні технології для проведення аудиту. Електронні технології для проведення аудиту також можна застосовувати під час документування аудиту, включно з наданням інформації про рецензента (рецензентів), дату (дати) та обсяг їхньої перевірки.

Додаткові міркування, коли доступ до аудиторської документації аудитора компонентів обмежений (див. параграф 59)

A179. За певних обставин оформлення аудиторської документації під час аудиту групи може становити деякі додаткові складнощі або виклики. Це може статися, наприклад, коли

законодавство або нормативні акти забороняють аудитору компонента надавати документацію за межами своєї юрисдикції, або коли військові дії, масові заворушення чи спалахи захворювань обмежують доступ до відповідної аудиторської документації аудитора компонента.

A180. Аудитор групи може подолати такі обмеження, наприклад, за допомогою:

- відвідування місцезнаходження аудитора компонента або зустріч з аудитором компонента в іншому місці, ніж місцезнаходження аудитора компонента, для перевірки аудиторської документації аудитора компонента;
- віддаленої перевірки відповідної аудиторської документації за допомогою технологій, якщо це не заборонено законами або нормативними актами;
- направлення аудитору компонента запиту на підготовку та надання меморандуму, який стосується відповідної інформації, а також проводити обговорення з аудитором компонента, за необхідності, щодо змісту меморандуму; або
- обговорення з аудитором компонента виконаних процедур, отриманих доказів і висновків, зроблених аудитором компонента.

Вирішення питання про те, чи достатньо однієї або кількох описаних вище дій для подолання обмежень, залежить від фактів та обставин аудиту групи, і є предметом професійного судження.

A181. Якщо доступ до аудиторської документації аудиторів компонентів обмежений, документація аудитора групи повинна відповідати вимогам МСА, у тому числі вимогам, що стосуються документування характеру, строків та обсягу керівництва і нагляду аудиторів компонентів з боку аудитора групи, а також аналізу їхньої роботи. Рекомендації в параграфах A148-A149 можуть бути корисними при визначенні обсягу перевірки аудитором групи аудиторської документації аудитора компонента за таких обставин. Параграфи A176 та A177 наводять приклади обставин, за яких певна аудиторська документація аудитора компонентів може бути включена до аудиторського файлу аудитора групи.

A182. Якщо аудитор групи не може подолати обмеження доступу до аудиторської документації аудитора компонента, аудитору групи може знадобитися розглянути, чи існує обмеження обсягу аудиту, яке може вимагати модифікації думки щодо фінансової звітності групи. Див. параграф A45.

Додаток 1

(див. параграф А42)

Приклад звіту аудитора, коли аудитор групи не зміг отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для використання їх як основи для аудиторської думки про групу**Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:**

- Аудит повного комплексу консолідованої фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, який використовує концептуальну основу достовірного подання. Завдання є аудитом групи (тобто застосовується МСА 600 (переглянутий)).
- Консолідована фінансова звітність складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до МСФЗ (концептуальна основа загального призначення).
- Умови завдання відображають опис відповідальності управлінського персоналу за консолідовану фінансову звітність відповідно до МСА 210.
- Аудитор групи не зміг отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо значущого компонента, який відображено в обліку за методом участі в капіталі (визнаного в звіті про фінансовий стан у сумі 15 млн дол., тоді як сукупні активи складають 60 млн дол.), оскільки аудитор групи не мав доступу до бухгалтерських записів, управлінського персоналу або аудитора компонента.
- Аудитор групи ознайомився з фінансовою звітністю компонента, що підлягала аудиту, станом на 31 грудня 20X1 р. разом із звітом аудитора щодо неї та розглянула відповідну фінансову інформацію, яку має управлінський персонал групи щодо цього компонента.
- За судженням партнера із завдання для групи вплив цієї неможливості отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі на фінансову звітність групи є суттєвим, проте не всеохоплюючим.¹
- Кодекс РМСЕБ містить всі відповідні етичні вимоги, застосовні для аудиту.
- На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку про відсутність суттєвої невизначеності щодо подій чи умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570 (переглянутого).
- Від аудитора не вимагається надання інформації з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701², і він прийняв рішення не робити цього.
- Аудитор отримав всю іншу інформацію до дати звіту аудитора і висловлення думки

¹ Якщо на судження партнера із завдання з аудиту групи вплив неможливості отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі є суттєвим та всеохоплюючим, він повинен відмовитись від висловлення думки відповідно до МСА 705 (переглянутий).

² МСА 701, *Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора*

із застереженням щодо консолідованої фінансової звітності стосується також й іншої інформації.

- Особи, відповідальні за нагляд щодо консолідованої фінансової звітності, не є особами, які відповідають за складання консолідованої фінансової звітності.
- Додатково до аудиту консолідованої фінансової звітності аудитор має інші обов'язки щодо звітування відповідно до місцевого законодавства.

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам Компанії ABC [або інший належний адресат]

Звіт щодо аудиту консолідованої фінансової звітності ³

Думка із застереженням

Ми провели аудит консолідованої фінансової звітності компанії ABC та її дочірніх підприємств («Група»), що складається з консолідованого звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., та консолідованого звіту про сукупний дохід консолідованого звіту про зміни у власному капіталі та консолідованого звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, і приміток до консолідованої фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, за винятком можливого впливу питання, описаного у розділі «Основа для думки із застереженням» нашого звіту, консолідована фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або надає правдиву та неупереджену інформацію про) консолідований фінансовий стан Групи на 31 грудня 20X1 р., та її консолідовані фінансові результати і консолідовані грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Основа для думки із застереженням

Інвестицію компанії ABC в придбану протягом року асоційовану компанію XYZ, що зареєстрована в іноземній юрисдикції та відображену в обліку за методом участі в капіталі, відображено у консолідованому звіті про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р. у сумі 15 млн дол. , а частка ABC у чистому прибутку XYZ у сумі 1 млн дол. включено в консолідований звіт про сукупний дохід за рік, що закінчився зазначеною датою. Ми не змогли отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо балансової вартості інвестицій компанії ABC у компанію XYZ станом на 31 грудня 20X1 р. та частки компанії ABC у чистому прибутку компанії XYZ за рік, що закінчився зазначеною датою, оскільки нам відмовили в доступі до фінансової інформації компанії XYZ, її управлінського персоналу та аудиторів. Отже, ми не змогли визначити, чи необхідні будь-які коригування цих сум.

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі «Відповідальність аудитора за аудит консолідованої фінансової звітності» нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Групи згідно з Кодексом етики професійних бухгалтерів Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності) (Кодекс РМСЕБ), а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до Кодексу РМСЕБ. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і

³ Підзаголовок «Звіт щодо аудиту консолідованої фінансової звітності» не потрібен за обставин, якщо не застосовується інший підзаголовок «Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів».

прийнятними для використання їх як основи для нашої думки із застереженням.

Інша інформація [або інші прийятна назва, наприклад «Інформація, що не є фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї»]

[Звітування відповідно до МСА 720 (переглянутого)]⁴ – див. приклад 6 у Додатку 2 до МСА 720 (переглянутий). Останній параграф розділу іншої інформації в прикладі 6 потрібно відповідно змінити для опису конкретного питання, що призвело до думки із застереженням і також впливає на іншу інформацію.]

Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за консолідовану фінансову звітність⁵

[Звітування відповідно до МСА 700 (переглянутого)]⁶ – див. Приклад 2 у МСА 700 (переглянутий).]

Відповідальність аудитора за аудит консолідованої фінансової звітності

[Звітування відповідно до МСА 700 (переглянутого) – див. приклад 2 у МСА 700 (переглянутий). Два останні параграфи, які стосуються лише аудиту суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів, має бути вилучено.]

Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів

[Звітування відповідно до МСА 700 (переглянутого) – див. приклад 2 у МСА 700 (переглянутий).]

[Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора, або обидва підписи, як це доречно в конкретній юрисдикції]

[Адреса аудитора]

[Дата]

⁴ МСА 720 (переглянутий), *Відповідальність аудитора щодо іншої інформації*

⁵ В наведеному прикладі звіту аудитора терміни «управлінський персонал» та «ті, кого наділено найвищими повноваженнями» може бути необхідним замінити іншими термінами, прийнятними в контексті правової системи конкретної юрисдикції.

⁶ МСА 700 (переглянутий), *Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності*

Додаток 2

(див. параграф A85)

Розуміння системи внутрішнього контролю групи

1. У цьому Додатку наведено приклади питань, пов'язаних із засобами внутрішнього контролю, які можуть бути корисними для розуміння системи внутрішнього контролю в контексті середовища групи, а також пояснюється, як слід застосовувати МСА 315 (переглянутий у 2019 році)¹⁰³ до аудиту фінансової звітності груп. Не всі приклади можуть стосуватися кожного завдання з аудиту групи, а перелік прикладів не обов'язково є вичерпним.

Середовище контролю

2. Розуміння аудитором групи середовища контролю може охоплювати такі питання, як:
 - структура керівних та управлінських функцій у групі, а також обов'язки управлінського персоналу групи з нагляду, включаючи механізми розподілу повноважень та відповідальності між управлінським персоналом суб'єктів господарювання або господарських одиниць у групі.
 - те, як структурований і організований нагляд над системою внутрішнього контролю групи з боку осіб, наділених найвищими повноваженнями.
 - порядок інформування про етичні та поведінкові стандарти в групі та забезпечення їх дотримання на практиці (наприклад, загальногрупові програми, такі як кодекси поведінки та програми запобігання шахрайства).
 - узгодженість політик і процедур у групі, включно з керівництвом щодо процедур фінансової звітності групи.

Процес оцінки ризиків групи

3. Розуміння аудитором групи її процесу з оцінки ризиків може включати такі питання, як процес оцінки ризиків управлінським персоналом групи, що являє собою процес виявлення, аналізу та управління бізнес-ризиками (включно з ризиком шахрайства), які можуть призводити до суттєвого викривлення фінансової звітності групи. Воно також може включати розуміння того, наскільки складними є процес з оцінки ризиків у межах групи та залучення до цього процесу суб'єктів господарювання та бізнес-підрозділів.

Процес моніторингу системи внутрішнього контролю групи

4. Розуміння аудитором групи процесу моніторингу системи внутрішнього контролю групи може охоплювати такі питання, як моніторинг заходів контролю, у тому числі те, як здійснюється моніторинг заходів контролю у всій групі, та, у разі необхідності, види діяльності підрозділу внутрішнього аудиту в групі, у тому числі їх характер, обов'язки та діяльність щодо моніторингу заходів контролю в суб'єктах господарювання або господарських одиницях у групі. МСА 610 (переглянутий у 2013 році)¹⁰⁴ вимагає від аудитора групи оцінити, якою мірою організаційний статус підрозділу внутрішнього аудиту та відповідні політики і процедури забезпечують

¹⁰³ МСА 315 (переглянутий у 2019 році), Додаток 3

¹⁰⁴ МСА 610 (переглянутий у 2013 році) «Використання роботи внутрішніх аудиторів», параграф 15

об'єктивність внутрішніх аудиторів, рівень професійної компетентності підрозділу внутрішнього аудиту, а також те, чи застосовує підрозділ внутрішнього аудиту систематичний і впорядкований підхід, включаючи контроль якості.

Інформаційна система та повідомлення інформації

5. Розуміння аудитором групи інформаційної системи та повідомлення інформації всередині групи може включати такі питання, як:
 - ступінь централізації ІТ-середовища групи та спільність ІТ-додатків, ІТ-процесів та ІТ-інфраструктури.
 - моніторинг управлінським персоналом групи операцій та фінансових результатів суб'єктів господарювання або господарських одиниць групи, включаючи регулярну звітність, що дає змогу управлінському персоналу групи стежити за виконанням бюджетів та вживати відповідних заходів.
 - моніторинг, контроль, звірка та виключення внутрішньогрупових операцій і нереалізованого прибутку, а також залишків на внутрішньогрупових рахунках на рівні групи.
 - процес моніторингу своєчасності та оцінки точності й повноти фінансової інформації, отриманої від суб'єктів господарювання або господарських одиниць групи.

Процес консолідації

6. Розуміння аудитором групи процесу консолідації може включати такі питання:

Питання, пов'язані із застосовною концептуальною основою фінансового звітування

- ступінь розуміння управлінським персоналом суб'єктів господарювання або господарських одиниць застосовної концептуальної основи фінансового звітування.
- процес ідентифікації та обліку суб'єктів господарювання або господарських одиниць відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.
- процес ідентифікації звітних сегментів для звітності за сегментами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.
- процес ідентифікації відносин пов'язаних сторін та операцій з ними для звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.
- облікові політики, які застосовуються до фінансової звітності групи, зміни в них порівняно з попереднім фінансовим роком та зміни, які є наслідками нових або переглянутих стандартів згідно із застосовною концептуальною основою фінансового звітування.
- процедури підходу до суб'єктів господарювання або господарських одиниць всередині групи, фінансовий рік яких закінчується на дату, що відрізняється від дати закінчення фінансового року групи.

Питання, які належать до процесу консолідації

- процес, який застосовує управлінський персонал групи для отримання розуміння облікових політик, використаних суб'єктами господарювання або господарськими одиницями, та, якщо це прийнятно, для забезпечення використання однакових облікових

політик при складанні фінансової інформації суб'єктами господарювання або господарськими одиницями для фінансової звітності групи, а також ідентифікації та коригувань відмінностей облікових політик, якщо це необхідно, з огляду на застосовну концептуальну основу фінансового звітування. Однакова облікова політика – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практики, застосовані групою, виходячи із застосовної концептуальної основи фінансового звітування, які використовують суб'єкти господарювання або господарські одиниці для послідовного відображення в звітності подібних операцій. Ці політики зазвичай викладено в керівництві з процедур фінансового звітування та в комплекті звітності, наданих управлінським персоналом групи.

- процес управлінського персоналу групи для забезпечення повноти, точності та своєчасності фінансового звітування суб'єктів господарювання або господарських одиниць з метою консолідації.
- процес перерахунку фінансової інформації закордонних суб'єктів господарювання або господарських одиниць всередині групи у валюту фінансової звітності групи.
- як організовано ІТ середовище групи з метою консолідації та політики, що визначають потоки інформації в процесі консолідації, включаючи задіяні ІТ-додатки.
- процес отримання інформації про подальші події управлінським персоналом групи.

Питання, пов'язані з консолідаційними коригуваннями та перекласифікаціями:

- процес запису коригувань із консолідації, включаючи складання, санкціонування й обробку відповідних журнальних записів, а також досвід персоналу, що відповідає за консолідацію.
- коригування із консолідації, які вимагаються застосовною концептуальною основою фінансового звітування.
- комерційне обґрунтування подій та операцій, що призвели до коригувань із консолідації.
- частота, характер та обсяг операцій між суб'єктами господарювання або господарськими одиницями всередині групи.
- процедури моніторингу, контролю, звірки і вилучення внутрішньогрупових операцій та нереалізованих прибутків, а також внутрішньогрупових залишків рахунків.
- процедури визначення справедливої вартості придбаних активів і зобов'язань, процедури амортизації гудвілу (якщо застосовуються) та тест на зменшення корисності гудвілу відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.
- домовленості з власником контрольного пакета акцій або часток меншості щодо збитків, понесених суб'єктом господарювання або господарською одиницею всередині групи (наприклад, зобов'язання міноритарних акціонерів компенсувати такі збитки).

Заходи контролю

7. Розуміння аудитором групи заходів контролю компонента може включати такі питання:

- спільність засобів контролю обробки інформації та загальних засобів ІТ-контролю для всієї групи або її частини.
- ступінь спільності розроблення засобів контролю для всієї групи або її частини, що

стосуються ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи на рівні тверджень.

- обсяг, у якому розроблені спільні засоби контролю були послідовно впроваджені в межах усієї групи або її частини.

Додаток 3

(див. параграф A110)

Приклади подій або умов, які можуть призводити до виникнення ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи

Нижче наведено приклади подій (включаючи операції) та умов, які можуть свідчити про існування ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи внаслідок шахрайства або помилки, в тому числі у зв'язку з процесом консолідації. Приклади, згруповані за чинниками властивого ризику, охоплюють широке коло подій та умов, однак не всі вони застосовні до кожного завдання з аудиту групи, і перелік прикладів не є вичерпним. Події та умови поділено на категорії за чинниками властивого ризику, які можуть мати найбільший вплив у конкретних обставинах. Важливо зазначити, що через взаємозв'язок між чинниками властивих ризиків наведені події та умови також можуть різною мірою підпадати під дію інших чинників властивих ризиків або зазнавати їхнього впливу. Див. також МСА 315 (переглянутий у 2019 році), Додаток 2.

Чинник властивого ризику	Приклади подій або умов, які можуть призвести до існування ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи на рівні твердження:
Складність	• наявність складних операцій, які обліковуються більш ніж в одному суб'єкті господарювання або господарській одиниці в групі. • застосування суб'єктами господарювання або господарськими одиницями групи облікових політик, які відрізняються від тих, що застосовуються у фінансовій звітності групи. • облікові оцінки або розкриття інформації, які передбачають використання суб'єктами господарювання або господарськими одиницями в групі складних процесів, наприклад, бухгалтерський облік складних фінансових інструментів. • операції, які підлягають високому ступеню складного регулювання в різних юрисдикціях, або суб'єкти господарювання чи господарські одиниці в групі, які працюють у декількох галузях, що підлягають різним видам регулювання.
Суб'єктивність	• судження щодо того, фінансова інформація яких суб'єктів господарювання або господарських одиниць групи підлягає включенню до фінансової звітності групи відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, наприклад, чи існують суб'єкти господарювання спеціального призначення або некомерційні суб'єкти господарювання, які потребують включення до фінансової звітності. • судження щодо коректного застосування вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування суб'єктами господарювання або бізнес-одиницями групи.

Чинник властивого ризику	Приклади подій або умов, які можуть призвести до існування ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності групи на рівні твердження:
Зміни	Часте проведення операцій з придбання, продажу або реорганізації.
Невизначеність	суб'єкти господарювання або господарські одиниці групи, що здійснюють діяльність в іноземних юрисдикціях, можуть зазнавати впливу таких чинників, як неочікуване державне втручання в такі сфери, як торговельна та податкова політика, обмеження на рух валюти та дивідендів, а також коливання валютних курсів.
Схильність до викривлення внаслідок упередженості управлінського персоналу та інших факторів ризику шахрайства, у тій частині, в якій вони впливають на чинник властивого ризику	- незвичні відносини та операції з пов'язаними сторонами. - суб'єкти господарювання або господарські одиниці в групі з різними датами закінчення фінансового року, які можуть бути використані для маніпулювання строками проведення операцій. - попередні випадки несанкціонованих або неповних консолідаційних коригувань. - агресивне податкове планування всередині групи або великі грошові операції з суб'єктами господарювання, що знаходяться в країнах зі зниженим рівнем оподаткування. - попередні випадки виникнення залишків на внутрішньогрупових рахунках, які не були збалансовані або узгоджені під час консолідації. - великі або незвичні грошові перекази всередині групи, особливо на користь новостворених суб'єктів господарювання або господарських одиниць, що працюють у регіонах зі значним або підвищеним ризиком шахрайства.

Індикатори того, що середовище контролю, процес оцінки ризиків групи або процес моніторингу системи внутрішнього контролю групи є неналежними з огляду на обставини діяльності групи, її характер та складність групи, та не забезпечують належного підґрунтя для інших компонентів системи внутрішнього контролю групи, включають:

- неефективність структур корпоративного управління, включаючи непрозорість процесів прийняття рішень.
- відсутність або неефективність засобів контролю за процесом фінансової звітності групи, включаючи неналежне інформування управлінського персоналу групи щодо моніторингу операцій та фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання або господарських одиниць у групі.

УЗГОДЖУВАЛЬНІ ТА ІНШІ ЗМІНИ ВНАСЛІДОК ПРИЙНЯТТЯ МСА 600 (ПЕРЕГЛЯНУТОГО)

Примітка: Нижче наведено узгоджувальні зміни до інших міжнародних стандартів внаслідок затвердження МСА 600 (переглянутого). Ці зміни набувають чинності одночасно з МСА 600 (переглянутим) і показані виділенням у тексті останньої затвердженої версії міжнародних стандартів, до яких вносяться зміни. Номери виносів у цих поправках не співвідносяться з МСА, до яких вносяться поправки, тому необхідно робити посилання на відповідні стандарти.

МСУЯ 1 – УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ ДЛЯ ФІРМ, ЩО ВИКОНУЮТЬ АУДИТИ ЧИ ОГЛЯДИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, АБО ІНШІ ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ ЧИ СУПУТНІХ ПОСЛУГ

...

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

...

Ресурси (див. параграф 32)

...

Людські ресурси

...

Члени команди із завдання, призначені для кожного завдання (див. параграф 32 (d))

...

A96. У МСА 220 (переглянутому)¹⁰⁵ розглядається відповідальність партнера із завдання за визначення того, що члени команди із завдання, а також будь-які зовнішні експерти аудитора і внутрішні аудитори, які надають безпосередню допомогу і не є частиною команди із завдання, колективно володіють відповідною компетенцією і можливостями, включаючи достатній час для виконання завдання. МСА 600 (переглянутий)¹⁰⁶ роз'яснює, як слід застосовувати МСА 220 (переглянутий) щодо аудиту фінансової звітності групи. Дії у відповідь, розроблені та впроваджені фірмою щодо компетентності та можливостей членів команди із завдання, призначених для виконання завдання, можуть включати політики або процедури, які стосуються:

- інформації, яка може бути отримана партнером із завдання, і факторів, які слід враховувати при визначенні того, що члени команди із завдання, призначені для виконання завдання, в тому числі призначені мережею фірми, іншою мережевою фірмою або постачальником послуг, володіють компетенцією і можливостями для виконання завдання.

¹⁰⁵ МСА 220 (переглянутий), параграф 26

¹⁰⁶ МСА 600 (переглянутий), *Особливі міркування - Аудит фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонента)*, параграф ~~26~~¹⁹

- Як можуть бути вирішені проблеми, пов'язані з компетентністю і можливостями членів команди із завдання, зокрема тих, хто призначені мережею фірми, іншою мережевою фірмою або постачальником послуг.

...

Інформація та комунікація (див. параграф 33)

...

Комунікація всередині фірми (див. параграфи 33(b), 33 (c))

A112. Фірма може визнати і посилити відповідальність персоналу і команд із завдання за обмін інформацією з фірмою і один з одним шляхом встановлення каналів зв'язку для полегшення комунікації по всій фірмі.

Приклади передачі інформації між фірмою, персоналом і командами із завдання

- Фірма повідомляє про відповідальність за реалізацію заходів реагування фірми персоналу і командам із завдання.
- Фірма повідомляє інформацію про зміни в системі управління якістю персоналу та командам із завдання в тій мірі, в якій зміни мають відношення до їхніх обов'язків, і дозволяє персоналу і командам із завдання вживати оперативних та належних заходів відповідно до своїх обов'язків.
- Фірма передає інформацію, отриману в ході процесу прийняття і продовження роботи фірми, яка має відношення до команд із завдання при плануванні і виконанні завдань.
- Команди із завдання повідомляють фірмі інформацію про:
 - Клієнта, отриману під час виконання завдання, яка могла б змусити фірму відмовитися від відносин з цим клієнтом або конкретного завдання, якби ця інформація була відома до прийняття або продовження відносин з клієнтом або конкретного завдання.
 - Функціонування дій у відповідь фірми (наприклад, побоювання з приводу процесів призначення персоналу на завдання фірми), які в деяких випадках можуть вказувати на недоліки в системі управління якістю фірми.
- Команди із завдання передають інформацію відповідальному за перевірку якості завдання або особам, які дають консультації.
- ~~Команди із завдання для групи~~ аудитор групи повідомляють про питання аудиторам компонентів відповідно до політик або процедур фірми, включаючи питання, пов'язані з управлінням якістю на рівні завдання.
- Особа (особи), на яку (яких) покладено операційну відповідальність за дотримання вимог незалежності, повідомляє відповідному персоналу та командам із завдання про зміни у вимогах до незалежності та політиках чи процедурах фірми щодо таких змін.

...

МСУЯ 2 – ПЕРЕВІРКИ ЯКОСТІ ЗАВДАННЯ

...

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

...

Виконання перевірки якості завдання (див. параграфи 24–27)

...

Процедури, що виконуються відповідальним за перевірку якості завдання (див. параграфи 25-27)

...

Міркування щодо аудиту групи

A32. Виконання перевірки якості завдання для аудиту фінансової звітності групи може включати додаткові міркування для особи, призначеної в якості відповідального за перевірку якості завдання для аудиту групи, в залежності від розміру і складності групи. Відповідно до параграфу 21 (а) політики або процедури фірми мають вимагати, щоб відповідальний за перевірку якості завдання брав на себе загальну відповідальність за виконання перевірки якості завдання. При цьому для більших та складніших аудитів групи відповідальному за перевірку якості групових завдань може знадобитися обговорити значні питання та значні судження з ключовими членами команди із завдання іншими, ніж ~~команда із завдання для групи аудитор групи~~ (наприклад, з ~~тими, хто відповідає за виконання аудиторських процедур щодо фінансової інформації аудитором~~ компоненту). За цих обставин відповідальному за перевірку якості взаємодії можуть допомагати окремі особи відповідно до положень параграфу 20. Керівництво, наведене в параграфі A22, може бути корисним у випадку, коли відповідальний за перевірку якості завдання для аудиту групи використовує помічників.

...

МСА 220 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ) – УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

...

Додаток та інші пояснювальні матеріали

Сфера застосування цього МСА (див. параграф 1)

A1. Цей МСА застосовується до всіх аудитів фінансової звітності, включаючи аудити фінансової звітності групи. У МСА 600 (переглянутому)¹⁰⁷ розглядаються особливі міркування, застосовні до аудиту фінансової звітності групи і при залученні аудиторів компонентів. МСА 600 (переглянутий), адаптований у міру необхідності в даних обставинах, також може бути використаний при аудиті фінансової звітності, коли до складу команди із завдання входять співробітники іншої фірми. Наприклад, МСА 600 (переглянутий) може бути використаний при залученні такої особи для участі в інвентаризації, інспекції основних засобів або виконання

¹⁰⁷ МСА 600 (переглянутий), *Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)*

аудиторських процедур в центрі спільного обслуговування у віддаленому місці.

...

Визначення

Команда із завдання (див. параграф 12 (d))

...

A21A. У разі аудиту групи, що проводиться спільно, партнери із завдання, які працюють спільно, і їхні групи із завдання разом є "партнери зі спільного завдання" і "групою із виконання спільного завдання" для цілей МСА. Цей стандарт, однак, не поширюється на взаємовідносини між аудиторами, які беруть участь у виконанні спільного завдання, або на роботу, виконувану одним з таких аудиторів щодо роботи, проведеної іншим аудитором, який бере участь у виконанні спільного завдання.

...

Застосування чіткої політики або процедур членами команди із завдання (див. параграфи 9, 12 (d),17)

...

A24. Зокрема, політика або процедури фірми можуть вимагати від фірми або партнера із завдання прийняття дій, відмінних від дій, застосовних до персоналу, при отриманні розуміння того, чи фізична особа з іншої фірми:

- Володіє відповідною компетенцією і можливостями для виконання завдання з аудиту. Наприклад, фізична особа не є предметом процесів найму і навчання фірми, і тому в політиці або процедурах фірми може бути зазначено, що це визначення може бути зроблено за допомогою інших дій, таких як отримання інформації від іншої фірми або органу з ліцензування або реєстрації. Параграфи ~~2619~~ та ~~A59–A6438~~ МСА 600 (переглянутого) містять рекомендації щодо отримання розуміння компетентності та можливостей аудиторів компонентів.
- Розуміє етичні вимоги, які мають відношення до завдання з аудиту групи. Наприклад, особа не буде проходити навчання фірми стосовно політики або процедур фірми щодо відповідних етичних вимог. У політиці або процедурах фірми може зазначатися, що це розуміння досягається за допомогою інших дій, таких як надання інформації, посібників або підручників, що містять положення відповідних етичних вимог, застосовних до завдання з аудиту, окремій особі.
- Підтвердить незалежність. Наприклад, особи, які не є персоналом, можуть не мати можливості заповнювати декларації про незалежність безпосередньо в системах незалежності фірми. У політиці або процедурах фірми може зазначатись, що такі особи можуть надати докази своєї незалежності щодо завдання з аудиту іншими способами, такими як письмове підтвердження.

A25. Коли політика або процедури фірми вимагають виконання певних дій за певних обставин (наприклад, консультації з певного питання), може знадобитися, щоб відповідна політика або процедури фірми були доведені до відома осіб, які не є персоналом. Такі особи потім можуть попередити партнера із завдання, якщо виникнуть такі обставини, і це дозволяє партнеру із

завдання дотримуватися політики або процедури фірми. Наприклад, в рамках завдання з аудиту групи, якщо аудитор компонента виконує аудиторські процедури щодо фінансової інформації компонента і виявляє складне або спірне питання, яке має відношення до фінансової звітності групи і підлягає узгодженню¹⁰⁸ відповідно до політики або процедур аудитора групи, аудитор компонента може попередити команду із завдання групи аудитора групи стосовно цього питання.

...

Відповідні етичні вимоги, в тому числі ті, що стосуються незалежності (див. параграфи 16-21)

Відповідні етичні вимоги (див. параграфи 1, 16-21)

A38. МСА 200¹⁰⁹ вимагає, щоб аудитор дотримувався відповідних етичних вимог, у тому числі тих, що стосуються незалежності, щодо завдань з аудиту фінансової звітності. Відповідні етичні вимоги можуть варіюватися в залежності від характеру і обставин завдання. Наприклад, певні вимоги, пов'язані з незалежністю, можуть застосовуватися тільки при проведенні аудитів включених до переліку організацій. МСА 600 (переглянутий) включає додаткові вимоги та рекомендації до тих, які містяться в цьому МСА, щодо інформування аудиторів компонентів про відповідні етичні вимоги.

...

Прийняття та продовження відносин з клієнтами та завдань з аудиту (див. параграфи 22-24)

...

A53. Інформація, отримана в ході процесу прийняття і продовження, може допомогти партнеру із завдання в дотриманні вимог цього МСА і прийнятті обґрунтованих рішень про відповідні дії. Така інформація може включати:

- інформацію про розмір, складність і характер суб'єкту господарювання, в тому числі про те, чи є це груповий аудит, галузь, в якій він працює, і застосовна концептуальна основа фінансового звітування;
- графік подання звітності суб'єктом, наприклад, на проміжному та заключному етапах;
- щодо групових аудитів, характер відносин контролю між материнською компанією та її суб'єктами господарювання або господарським одиницями; та
- чи відбулися зміни в суб'єкті господарювання або в галузі, в якій працює організація, з часу виконання попереднього завдання з аудиту, які можуть вплинути на характер необхідних ресурсів, а також на те, як буде координуватись, контролюватись та перевірятись робота команди із завдання.

A54. Інформація, отримана під час прийняття та продовження, також важлива для дотримання вимог інших МСА, а також цього МСА, наприклад, щодо:

- Встановлення розуміння умов завдання з аудиту відповідно до вимог МСА 210;¹¹⁰

¹⁰⁸ Див. параграф 35.

¹⁰⁹ МСА 200, параграфи 14 та A16–A19

¹¹⁰ МСА 210, Узгодження умов завдань з аудиту, параграф 9

- Виявлення та оцінка ризиків суттєвих викривлень, спричинених помилкою або шахрайством, відповідно до МСА 315 (переглянутого у 2019 році) та МСА 240;¹¹¹
- Розуміння групи, її компонентів та їх оточення у разі аудиту фінансової звітності групи відповідно до МСА 600 (переглянутого), а також керівництво, нагляд та аналіз роботи аудиторів компонентів;
- Визначення того, чи слід і яким чином залучати експерта аудитора відповідно до МСА 620; та
- Структура управління організацією відповідно до МСА 260 (переглянутий)¹¹² та МСА 265.¹¹³

...

Ресурси для завдання (див. параграфи 25-28)

...

A60. Ресурси для завдання з аудиту в основному виділяються або надаються фірмою, хоча можуть бути обставини, коли команда із завдання безпосередньо отримує ресурси для виконання завдання з аудиту. Наприклад, це може бути випадок, коли аудитор компонента повинен, відповідно до закону, положення або з іншої причини, зробити аудиторський висновок щодо фінансової звітності компонента, і аудитор компонента також призначається керівництвом компонента для виконання аудиторських процедур від імені команди із завдання аудитора групи. За таких обставин політика або процедури фірми можуть вимагати від партнера із завдання вжити різних заходів, таких як запит інформації від аудитора компонента, щоб визначити, чи виділено або надано достатні та належні ресурси.

...

Недостатні або нецільові ресурси (див. параграф 27)

...

~~A76. При аудиті фінансової звітності групи, коли є недостатні або невідповідні ресурси у зв'язку з роботою, що виконується в компоненті аудитором компонента, партнер із завдання може обговорити це питання з аудитором компонента, керівництвом або фірмою, щоб надати достатні і належні ресурси.~~

...

Виконання завдання

...

Керівництво, нагляд і огляд (див. параграф 30)

...

¹¹¹ МСА 240, Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності

¹¹² МСА 260 (переглянутий), Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями

¹¹³ МСА 265, Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу

Огляд партнера із завдання (див. параграфи 30-34)

...

A92. Партнер із завдання застосовує професійне судження при визначенні областей, в яких команда із завдання приймає значущі рішення. Політика або процедури фірми можуть визначати певні питання, які, як зазвичай очікується, будуть значущими судженнями. Значущі судження щодо завдання з аудиту можуть включати питання, пов'язані із загальною стратегією аудиту та планом аудиту для прийому завдання, його виконання та загальними висновками, досягнутими командою із завдання, наприклад:

- питання, пов'язані з плануванням завдання, такі як питання, пов'язані з визначенням суттєвості.
- команда із завдання включає:
 - персонал, що має спеціальні знання в спеціалізованій галузі бухгалтерського обліку або аудиту;
 - персоналу з центрів надання послуг.
- рішення про залучення експерта аудитора, включаючи рішення про залучення зовнішнього експерта.
- розгляд командою із завдання інформації, отриманої в процесі прийняття і продовження, і запропоновані відповіді на цю інформацію.
- процес оцінки ризиків командою із завдання, включаючи ситуації, коли розгляд чинників властивих ризиків та оцінка властивого ризику вимагають значного судження з боку команди із завдання. Розгляд командою із завдання відносин з пов'язаними сторонами, угод і розкриття інформації.
- результати процедур, виконаних командою із завдання у значущих областях завдання, наприклад, висновки щодо певних облікових оцінок, облікової політики або міркувань про безперервність діяльності.
- оцінка командою із завдань роботи, виконаної експертами, і зроблених на її основі висновків.
- в ситуаціях групового аудиту:
 - пропонується загальна стратегія групового аудиту та план групового аудиту;
 - рішення про залучення аудиторів компонента, в тому числі про те, як направляти і контролювати їх, а також аналізувати їх роботу, ~~в тому числі, наприклад, коли є області з більш високим оціненим ризиком істотного викривлення фінансової інформації компонента;~~ і
 - оцінка роботи, виконаної аудитором компонентів, та висновків, зроблених на її основі.
- як вирішувалися питання, що впливають на загальну стратегію аудиту та план аудиту.
- значимість і розподіл виправлених і не виправлених спотворень, виявлених в ході виконання завдання.
- пропонується аудиторський висновок і питання, які повинні бути зазначені в

аудиторському висновку, наприклад, ключові питання аудиту або пункт «Істотна невизначеність, пов'язана з безперервністю діяльності».

...

МСА 230 – АУДИТОРСЬКА ДОКУМЕНТАЦІЯ

...

Додаток

(див. параграф 1)

Конкретні вимоги до аудиторської документації в інших МСА

Цей Додаток ідентифікує параграфи в інших МСА, які містять конкретні вимоги до документації. Цей перелік не замінює розгляд вимог і відповідні матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали в МСА.

- МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту», параграфи 10–12;
- МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності», параграф 41;
- МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності», параграфи 45–48;
- МСА 250 (переглянутий) «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності», параграф 30;
- МСА 260 (переглянутий) «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями», параграф 23;
- МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності», параграф 12;
- МСА 315 (переглянутий у 2019 році) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення», параграф 38;
- МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту», параграф 14;
- МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики», параграфи 28–30;
- МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту», параграф 15;
- МСА 540 (переглянутий) «Аудит облікових оцінок та пов'язане з ними розкриття інформації», параграф 39;
- МСА 550 «Пов'язані сторони», параграф 28;
- МСА 600 (переглянутий), «Особливі положення щодо аудиту фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)», параграф ~~59~~⁵⁷~~70~~;
- МСА 610 (переглянутий в 2013 р.) «Використання роботи внутрішніх аудиторів», параграфи 36–37;
- МСА 720 (переглянутий) «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації» – параграф 25.

...

МСА 240 – ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА, ЩО СТОСУЄТЬСЯ ШАХРАЙСТВА, ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

...

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

...

Відповідальність за запобігання та виявлення шахрайства

Відповідальність аудитора (див. параграф 9)

- А6. Закон, нормативний акт або відповідні етичні вимоги можуть вимагати від аудитора виконання додаткових процедур і подальших дій. Наприклад, Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності) Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ) вимагає від аудитора вжити заходів для реагування на виявлені або можливі невідповідності законам і нормам і визначити, чи потрібні додаткові дії. Такі кроки можуть включати повідомлення про виявлену або можливу невідповідність законам і нормативним актам іншим між аудиторами команди із завдання групи, включаючи партнера із завдання групи, аудиторів компонентів або інших аудиторів, які виконують роботу в компонентах суб'єктах господарювання або господарських одиницях групи для інших цілей, ніж аудиторської перевірки фінансової звітності групи.¹¹⁴

...

МСА 250 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ) – РОЗГЛЯД ЗАКОНОДАВЧИХ І НОРМАТИВНИХ АКТИВ ПІД ЧАС АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

...

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Відповідальність за дотримання законодавчих і нормативних актів (Див. параграфи 3–9)

...

Відповідальність аудитора

...

Додаткові зобов'язання, встановлені законом, правилами або відповідними вимогами етики (див. параграф 9)

- А8. Закон, нормативний акт або відповідні етичні вимоги можуть вимагати від аудитора виконання додаткових процедур та заходів. Наприклад, Кодекс етики професійних бухгалтерів, виданий Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності) (Кодекс РМСЕБ) вимагає від аудитора вжити заходів, спрямованих на реагування на виявлене або підозрюване недотримання вимог законодавчих та нормативних актів та визначити необхідність подальших дій. Такі кроки можуть включати повідомлення про ідентифіковане або підозрюване недотримання вимог законодавчих та нормативних актів

¹¹⁴ Див., наприклад, параграфи R360.16–360.18 А1 Кодексу РМСЕБ.

~~іншим між аудитором у межах команди із завдання групи, в тому числі партнеру із завдання для групи, аудиторам компонентів, компонентів або іншим аудиторам, які виконують роботу на рівні компонентів суб'єктів господарювання або господарських одиниць групи для цілей, що відрізняються від аудиту фінансової звітності групи.~~¹¹⁵

...

МСА 260 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ) – ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ТИМ, КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

...

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Ті, кого наділено найвищими повноваженнями (див. параграф 11)

....

- A4. МСА 600 (переглянутий) містить конкретні питання, про які аудитори групи мають повідомляти інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи.¹¹⁶ До числа питань, про які необхідно інформувати, можуть входити питання, які були доведені до відома аудитора групи аудитором компонентів і які, на думку аудитора групи, є значущими для виконання обов'язків тих, кого наділено найвищими повноваженнями на рівні групи. Аудитори компонентів теж можуть інформувати про питання осіб, яких наділено найвищими повноваженнями щодо управління цього компонента.¹¹⁷ За таких обставин, відповідна особа (особи), яким аудитор компонента повідомляє інформацію, залежить від умов завдання та питання, інформацію про яке слід повідомляти. У деяких випадках кілька компонентів суб'єктів господарювання або господарських одиниць можуть займатись одним і тим самим бізнесом у межах однієї й тієї самої системи внутрішнього контролю та використовувати одні й ті самі облікові практики. Якщо ті, кого наділено найвищими повноваженнями цих компонентів суб'єктів господарювання або господарських одиниць (наприклад, спільна рада директорів), дублювання можна уникнути за допомогою одночасного розгляду цих компонентів суб'єктів господарювання або господарських одиниць з метою повідомлення інформації.

...

Додаток 1

(див. параграф 3)

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

У цьому Додатку визначені параграфи МСУЯ 1¹¹⁸ та інших МСА, які вимагають повідомлення інформації про конкретні питання тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Цей перелік не

¹¹⁵ Див., наприклад, параграфи R360.16–360.18 А1 Кодексу РМСЕБ.

¹¹⁶ МСА 600 (переглянутий), «Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)», параграф 5749

¹¹⁷ МСА 600 (переглянутий), параграф 45(i)

¹¹⁸ МСУЯ 1, «Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг»

відміняє необхідність розгляду вимог, керівництв для застосування та інших пояснювальних матеріалів зазначених МСА.

- МСУЯ 1 *«Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги»* – параграф 34(e)
- МСА 240 *«Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»* – параграфи 22, 39(c)(i) та 41–43
- МСА 250 (переглянутий) *«Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності»* – параграфи 15, 20 та 23–25
- МСА 265 *«Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»* – параграф 9
- МСА 450 *«Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту»* – параграфи 12-13
- МСА 505 *«Зовнішні підтвердження»* – параграф 9
- МСА 510 *«Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду»* – параграф 7
- МСА 540 (переглянутий), *«Аудит облікових оцінок та пов'язане з ними розкриття інформації»* – параграф 38
- МСА 550 *«Пов'язані сторони»* – параграф 27
- МСА 560 *«Подальші події»* – параграфи 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) та 17
- МСА 570 (переглянутий) *«Безперервність діяльності»* – параграф 25
- МСА 600 (переглянутий), *«Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)»* – параграф 5749
- МСА 610 (переглянутий в 2013 році) *«Використання роботи внутрішніх аудиторів»* – параграфи 20 та 31
- МСА 700 (переглянутий) *«Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»*, параграф 46
- МСА 701 *«Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора»* – параграф 17
- МСА 705 (переглянутий) *«Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»* – параграфи 12, 14, 23 та 30
- МСА 706 (переглянутий) *«Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»* – параграф 12
- МСА 710 *«Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»* – параграф 18
- МСА 720 (переглянутий) *«Відповідальність аудитора щодо іншої інформації»* – параграфи 17—19

...

МСА 300 – ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

...

Вимоги

...

Заходи планування

...

10А. Партнер із завдання має перевірити загальну стратегію аудиту та план аудиту.

...

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

...

Заходи планування

Загальна стратегія аудиту (див. параграфи 7–8)

А8. Процес визначення загальної стратегії аудиту допомагає аудитору вирішувати (за умови завершення виконання процедур оцінювання ризиків) такі питання, як:

- характер ресурсів (людських, технологічних чи інтелектуальних), які необхідно залучити до конкретних сфер аудиту. Наприклад залучення у сферах високого ризику членів аудиторської групи, які мають відповідний досвід, або залучення експертів для вирішення складних питань;
- кількість ресурсів, необхідних для покриття конкретних ділянок аудиту, наприклад, кількість членів аудиторської групи, призначених для спостереження за процесом інвентаризації у важливих місцях, характер та обсяг керівництва та нагляду за аудиторами компонентів та перевірки їх роботи інших аудиторів у випадку аудиту групи або бюджет часу аудиту в годинах, який потрібно виділити для покриття ділянок підвищеного ризику;
- час застосування таких ресурсів, наприклад на проміжному етапі аудиту або на ключові дати закриття періоду; та
- як такі ресурси спрямовуються, контролюються або використовуються. Наприклад, коли очікується проведення інструктажу команди та підсумкових нарад, як будуть проводиться оцінювання партнера із завдання та керівника (наприклад, на місці або за його межами).

...

Додаток

(див. параграфи 7–8, А8–А11)

Положення щодо визначення загальної стратегії аудиту

У цьому Додатку наведено приклади питань, які аудитор може розглядати під час визначення загальної стратегії аудиту. Багато з цих питань також впливатимуть на детальний план аудиту.

Наведені приклади стосуються широкого спектра питань, застосовних до багатьох завдань. Хоча розгляд деяких із зазначених нижче питань може вимагатись іншими МСА, не всі з них доречні для кожного завдання з аудиту, тому їх перелік не є вичерпним.

Характеристики завдання

...

- ~~Очікуваний обсяг-масштаб~~ аудиту, включаючи кількість місць розташування компонентів, що підлягають аудиту на яких очікується проведення аудиторської роботи для цілей групового аудиту, а також ступінь залучення аудиторів компонентів.
- • Характер відносин контролю між материнською компанією та її ~~компонентами~~ суб'єктами господарювання або господарськими одиницями, що визначає, як консолідуватиметься фінансова звітність групи.
- ~~Обсяг перевірки компонентів іншими аудиторами.~~
- Характер сегментів бізнесу, що підлягають аудиту, включаючи потребу в спеціалізованих знаннях.
- Застосовувана валюта звітності, включаючи будь-яку необхідність у перерахунку валюти для фінансової інформації, що підлягає аудиту.
- ~~Необхідність~~ Вимога у проведенні аудиту фінансової звітності із законодавчих, регуляторних або інших причин, окремих фінансових звітів на додаток до аудиторської роботи з метою консолідації, що виконується для цілей аудиту групи.

...

Цілі звіту, строки аудиту та характер повідомлення інформації

...

- Повідомлення аудиторам компонентів стосовно очікуваних типів і строків звітів, ~~які слід надати, та іншої інформації, пов'язаної з аудитом компонентів~~ роботою, виконаною для цілей аудиту групи.
- Очікуваний характер і час повідомлення між членами команди із завдання, включаючи характер та час проведення зустрічей групи, а також час огляду виконаної роботи з аудиту.

...

Значні чинники діяльності, що передують завданню, та знання, отримані за іншими завданнями

- • Визначення суттєвості відповідно до МСА 320¹¹⁹ та якщо це застосовно::
 - Визначення суттєвості для ~~компонентів~~ виконання аудиторських процедур компонента і повідомлення про це аудиторам компонентів згідно з вимогами МСА 600 (переглянутого).¹²⁰
 - Початкові очікування щодо попередня ідентифікація значущих компонентів та значущих

¹¹⁹ МСА 320, Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту

¹²⁰ МСА 600 (переглянутий), Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів), параграфи 21–23 та 40(е)35–36

класів операцій, залишків рахунків і розкриттів інформації, які можуть бути суттєвими.

...

МСА 315 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ В 2019 РОЦІ) – ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНЮВАННЯ РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ

...

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

...

Процедури оцінки ризиків та пов'язані дії (див. параграфи 13-18)

A11. Ідентифіковані та оцінені ризики суттєвих викривлень включають як ризики, спричинені шахрайством, так і ризики, спричинені помилкою, і обидва вони підпадають під дію цього МСА. Однак значимість шахрайства така, що в МСА 240 включено додаткові вимоги і рекомендації щодо процедур оцінки ризиків і пов'язаних з ними дій з отримання інформації, яка використовується для ідентифікації та оцінки ризиків істотних викривлень внаслідок шахрайства.¹²¹ Крім того, наступні МСА містять додаткові вимоги та рекомендації щодо ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень щодо конкретних питань або обставин:

- МСА 540 (переглянутий)¹²² щодо облікових оцінок;
- МСА 550 щодо відносин та угод з пов'язаною стороною;
- МСА 570 (переглянутий)¹²³ щодо безперервності діяльності; та
- МСА 600 (переглянутий)¹²⁴ щодо фінансової звітності групи

...

Обговорення команди із завдання (див. параграфи 17-18)

...

Можливість масштабування

...

A45. Коли завдання виконує велика команда із завдання, наприклад, для проведення аудиту фінансової звітності групи, не завжди необхідно або практично, щоб в одне обговорення було залучено всіх учасників (наприклад, при проведенні аудиту в декількох місцях), а також не обов'язково, щоб всі учасники команди із завдання були проінформовані про всі рішення, прийняті в ході обговорення. Партнер із завдання може обговорювати питання з ключовими членами команди із завдання, в тому числі, якщо вважатиме це доцільним, з тими, хто володіє конкретними навичками або знаннями, і з тими, хто відповідає за аудит роботи, які необхідно виконати щодо компонентів, делегуючи обговорення іншим, беручи до уваги передачу

¹²¹ МСА 240, параграфи 12–27

¹²² МСА 540 (переглянутий), *Аудит облікових оцінок та пов'язане з ними розкриття інформації*

¹²³ МСА 570 (переглянутий), *Безперервність діяльності*

¹²⁴ МСА 600 (переглянутий), *Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)*

інформації, яка вважається необхідною для всієї команди із завдання. Може виявитися корисним план передачі інформації, узгоджений партнером із завдання.

...

Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень (див. параграфи 28-37)

...

Оцінка ризиків суттєвих викривлень на рівні тверджень

...

Значні ризики (див. параграф 32)

Причини визначення значних ризиків та наслідки для аудиту

A218. Визначення значних ризиків дозволяє аудитору зосередити більше уваги на тих ризиках, які знаходяться на верхівці спектру властивих ризиків шляхом виконання необхідних заходів реагування, включаючи:

- ...
- МСА 600 (переглянутий) вимагає, щоб аудитор групи оцінив відповідність розробки та виконання подальших аудиторських процедур у сферах з вищими оціненими ризиками суттєвого викривлення фінансової звітності групи або значними ризиками, щодо яких аудитор компонента приймає рішення про виконання подальших аудиторських процедур більш активної участі партнера із завдання групи, якщо значний ризик пов'язаний з компонентом групового аудиту, і щоб команда із завдання групи керувала роботою, яку потребує компонент для аудитора компонента.¹²⁵

...

МСА 320 – СУТТЄВІСТЬ ПРИ ПЛАНУВАННІ ТА ПРОВЕДЕННІ АУДИТУ

...

Визначення

9. Для цілей цього МСА, такі терміни мають наведені нижче значення:

- (a) С_г-суттєвість для виконання аудиторських процедур (P_г-performance materiality) – означає сума або суми, визначені аудитором на рівні, нижчому від суттєвості для фінансової звітності в цілому, для того, щоб знизити ризик агрегування до прийнятно низького рівня ймовірності того, що сукупність не виправлених і не виявлених викривлень перевищить розмір суттєвості для фінансової звітності в цілому. Якщо це застосовно, суттєвість для виконання аудиторських процедур також стосується суми або сум, визначених аудитором у розмірі, нижчому від рівня (рівнів) суттєвості для окремих класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації.
- (b) Ризик агрегування (Aggregation risk) – ймовірність того, що сукупність не виправлених і не виявлених викривлень перевищить рівень суттєвості для фінансової звітності в цілому.

¹²⁵ МСА 600, параграфи 30 та 31-42

...

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

...

Визначення суттєвості та суттєвості для виконання аудиторських процедур при плануванні аудиту

...

Суттєвість для виконання аудиторських процедур (див. параграф 11)

A13. Планування аудиту винятково з метою виявлення окремих суттєвих викривлень не враховує той факт, що сукупність індивідуально несуттєвих викривлень може призвести до того, що фінансова звітність буде суттєво викривлена, та не залишає допуску для можливих невиявлених викривлень. Суттєвість для виконання аудиторських процедур (яка за визначенням становить одну чи кілька величин) має менший рівень суттєвості для фінансової звітності в цілому, для того щоб знизити ризик агрегації до прийнятно низького рівня зменшити до прийнятно низького рівня ймовірність того, що сукупність не виправлених і не виявлених викривлень фінансової звітності перевищить суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому. Крім того, суттєвість для виконання аудиторських процедур, що належить до рівня суттєвості, визначеного для окремого класу операцій, залишків рахунків або розкриття інформації, призначена для того, щоб зменшити до прийнятно низького рівня ймовірність того, що сукупність не виправлених і не виявлених викривлень для певного класу операцій, залишків рахунків або розкриття інформації перевищить рівень суттєвості для цього певного класу операцій, залишків рахунків або розкриття інформації. Визначення суттєвості для виконання аудиторських процедур не є суто механічним розрахунком, а передбачає застосування професійного судження. Воно залежить від розуміння аудитором суб'єкта господарювання, доповненого під час виконання процедур оцінки ризиків, характеру й розміру викривлень, ідентифікованих під час попередніх завдань з аудиту, та відповідно від очікування аудитора щодо викривлень у поточному періоді.

...

МСА 402 – ПОЛОЖЕННЯ ЩОДО АУДИТУ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЩО КОРИСТУЄТЬСЯ ПОСЛУГАМИ ОРГАНІЗАЦІЇ, ЩО НАДАЄ ПОСЛУГИ

...

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Отримання розуміння послуг, що надаються організацією, що надає послуги, включаючи внутрішній контроль

...

Подальші процедури, коли з інформації, отриманої від суб'єкта господарювання – користувача, неможливо отримати достатнє розуміння (див. параграф 12)

...

A19. Для виконання процедур, які нададуть необхідну інформацію щодо відповідних заходів внутрішнього контролю в організації, що надає послуги, можна залучити іншого аудитора. Якщо випускався звіт типу 1 чи типу 2, аудитор користувача може залучити аудитора організації, що надає послуги, для виконання цих процедур, оскільки такий аудитор має сталі стосунки з організацією, що надає послуги. Аудитор користувача, який використовує роботу іншого аудитора, може знайти корисні поради в МСА 220600 (переглянутий)¹²⁶ скільки цей стандарт пов'язаний з із визначенням професійної компетентності та здібностей іншого розумінням роботи аудитора (включно з незалежністю та професійною компетентністю цього аудитора), керівництвом і наглядом, участю в роботі за іншим аудитором, за характером, строками та обсягом такої роботи, виконання якої доручено іншому аудитору, а також в оцінці достатності й прийнятності отриманих аудиторських доказів.

...

МСА 501 – АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ – ОСОБЛИВІ ПОЛОЖЕННЯ ЩОДО ВІДБРАНИХ ЕЛЕМЕНТІВ

...

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Запаси

Присутність під час інвентаризації запасів (див. параграф 4(a))

...

A3. Питання, які є доречними при плануванні присутності під час інвентаризації запасів (або при розробці й виконанні аудиторських процедур відповідно до параграфів 4–8 цього МСА), включають, наприклад:

- ризики суттєвих викривлень щодо запасів.

¹²⁶ МСА 220 (переглянутий), *Управління якістю аудиту фінансової звітності* 600 *Особливі положення щодо аудиту фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)*, параграф 2: “Якщо цей МСА адаптувати відповідно до обставин, він може виявитися корисним для аудитора, якщо він залучає до аудиту фінансових звітів, що не є фінансовими звітами групи, інших аудиторів...” див. також параграф 19 МСА 600.

- характер внутрішнього контролю щодо запасів.
- чи очікується застосування адекватних процедур та видання належних інструкцій щодо інвентаризації запасів.
- час проведення інвентаризації запасів.
- чи наявна у суб'єкта господарювання система постійного обліку запасів.
- місця, в яких зберігаються запаси, включаючи суттєвість запасів та ризики суттєвого викривлення в різних місцях, при прийнятті рішень про те, в яких місцях присутність аудитора є прийнятною. ~~МСА 600¹²⁷ розглядає участь інших аудиторів і відповідно може бути доречним, якщо така участь є пов'язаною з присутністю під час проведення інвентаризації запасів у віддаленому місці.~~
- чи потрібна допомога експерта аудитора. МСА 620¹²⁸ розглядає використання експерта аудитора для допомоги аудитору в отриманні прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі.

...

МСА 510 – ПЕРШІ ЗАВДАННЯ З АУДИТУ – ЗАЛИШКИ НА ПОЧАТОК ПЕРІОДУ

...

Додаток

...

Приклад 1:

Для цілей цього прикладу звіту аудитора, приймаються такі обставини:

- Аудит повного комплексу фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто, МСА 600 (переглянутий)¹²⁹ не застосовується).
- ...

...

¹²⁷ МСА 600, *Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)*

¹²⁸ МСА 620, *Використання роботи експерта аудитора*

¹²⁹ МСА 600 (переглянутий), *Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)*

Приклад 2:

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- Аудит повного комплексу фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного з застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто, МСА 600 (перевірений) не застосовується).
- ...

МСА 550 – ПОВ'ЯЗАНІ СТОРОНИ

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Процедури оцінювання ризиків і пов'язані дії

Розуміння відносин і операцій суб'єкта господарювання з пов'язаними сторонами

Ідентифікація пов'язаних сторін суб'єкта господарювання (див. параграф 13(a))

A13. У контексті аудиту фінансової звітності групи МСА 600 (перевірений) вимагає від команди із завдання для аудитора групи вимагати від аудиторів компонента своєчасно повідомляти про відносини з пов'язаними сторонами, які раніше не були виявлені управлінським персоналом групи або аудитором групи надати кожному аудитору компонента перелік пов'язаних сторін, підготовлений управлінським персоналом групи, та будь-яких інших пов'язаних сторін, про які відомо команді із завдання для групи.¹³⁰ Якщо суб'єкт господарювання є компонентом групи Така інформація буде корисною основою для запитів аудитора аудиторів групи управлінському персоналу стосовно ідентифікації пов'язаних сторін суб'єкта господарювання.

Дії у відповідь на ризики суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами (див. параграф 20)

¹³⁰ МСА 600 (переглянутий), Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів), параграф 32(b)40(e)

Виявлені значні операції з пов'язаними сторонами, які виходять за межі звичайного перебігу господарської діяльності суб'єкта господарювання

Оцінка комерційного обґрунтування значних операцій з пов'язаними сторонами (див. параграф 23)

A38. Оцінюючи економічне обґрунтування значної операції з пов'язаною стороною, що виходить за межі звичайного перебігу господарської діяльності суб'єкта господарювання, аудитор може розглянути такі питання:

- чи операція:
 - є занадто складною (наприклад, у ній може брати участь багато пов'язаних сторін в рамках консолідованої групи).
 - має незвичайні умови, такі як незвичайні ціни, відсоткові ставки, гарантії та умови погашення.
 - характеризується відсутністю в ній очевидного логічного економічного обґрунтування.
 - характеризується тим, що в ній беруть участь раніше невиявлені пов'язані сторони.
 - обробляється в незвичний спосіб.
- чи обговорювалися управлінським персоналом з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, характер і відображення в обліку такої операції.
- чи робить управлінський персонал більший наголос на конкретному методі обліку, а не на наданні належної уваги економічному обґрунтуванню операції.

Якщо пояснення управлінського персоналу мають суттєві розбіжності з умовами операції з пов'язаною стороною, аудитор повинен відповідно до МСА 500,¹³¹ розглянути надійність пояснень і запевнень управлінського персоналу щодо інших значних питань.

...

¹³¹ МСА 500, *Аудиторські докази*, параграф 511

МСА 570 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ) – БЕЗПЕРЕРВНІСТЬ ДІЯЛЬНОСТІ

...

Додаток

...

Приклад 1 – Немодифікована думка, коли існує суттєва невизначеність та розкриття інформації у фінансовій звітності є належними

Для цілей цього прикладу звіту аудитора, приймаються такі обставини:

- Аудит повного комплексу фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 (переглянутий)¹³² не застосовується).
- ...

...

Приклад 2. Думка із застереженням, коли існує суттєва невизначеність та фінансова звітність містить суттєве викривлення через неналежне розкриття інформації

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- Аудит повного комплексу фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 (переглянутий) не застосовується).
- ...

...

Приклад 3. Негативна думка, коли існує суттєва невизначеність та інформація щодо неї не розкрита в фінансовій звітності

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- Аудит повного комплексу фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 (переглянутий) не застосовується).
- ...

...

¹³² МСА 600 (переглянутий), Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)

МСА 610 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ В 2013 РОЦІ) – ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ВНУТРІШНІХ АУДИТОРІВ

...

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

...

Визначення доцільності та обсягу використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту

...

Визначення характеру та обсягу, в якому можна використати роботу внутрішніх аудиторів

Чинники, що впливають на визначення характеру та обсягу роботи підрозділу внутрішнього аудиту, яку можна використати (див. параграфи 17–19)

...

A16. Приклади роботи підрозділу внутрішнього аудиту, яку може використати зовнішній аудитор, охоплюють таке:

- тестування ефективності функціонування заходів контролю.
- процедури по суті, що передбачають застосування обмеженого судження.
- спостереження за інвентаризацією.
- простеження операцій в інформаційній системі, доречний для фінансового звітування.
- тестування дотримання регуляторних вимог.
- ~~за деяких обставин аудити чи огляди фінансової інформації дочірніх підприємств, які не є компонентом, значущим для групи (якщо це не суперечить вимогам МСА 600).~~¹³³

...

Визначення доцільності, зон та обсягу використання роботи внутрішніх аудиторів для надання ними безпосередньої допомоги

Визначення можливості використання внутрішніх аудиторів для надання ними безпосередньої допомоги для цілей аудиту (див. параграфи 5, 26–28)

A31. У юрисдикціях, де законодавчими чи нормативними актами зовнішньому аудитору заборонено використовувати внутрішніх аудиторів для надання ними безпосередньої допомоги, ~~аудиторам групи в умовах аудиту аудитору групи~~ доречно розглянути питання, чине поширюється така заборона на аудиторів компонентів і, якщо так, розглянути це питання під час спілкування з аудиторами компонентів¹³⁴

...

¹³³ МСА 600, ~~Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)~~

¹³⁴ МСА 600 (переглянутий), ~~Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)~~, параграф ~~25(a)40(b)~~

МСА 700 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ) – ФОРМУВАННЯ ДУМКИ ТА СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

...

Вимоги

...

Звіт аудитора

...

Звіт аудитора для завдань з аудиту, проведених відповідно до Міжнародних стандартів аудиту

...

Відповідальність за фінансову звітність

...

39. Розділ «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності» також повинен (див. параграф A50)

...

(с) у разі застосовності МСА 600 (переглянутого)¹³⁵ додатково викласти відповідальність аудитора для завдання з аудиту групи через твердження, що:

- (i) відповідальністю аудитора є планування та проведення аудиту групи з отриманням прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо фінансової інформації суб'єктів господарювання або господарської діяльності одиниць групи для висловлення як основи для формування думки щодо фінансової звітності групи;
- (ii) відповідальністю аудитора є керування, нагляд та перевірка проведення роботи для цілей аудиту групи; та
- (iii) те, що висловлення думки аудитора залишається відповідальністю аудитора, який відповідає за аудит групи.¹³⁶

...

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

...

Звіт аудитора (див. параграф 20)

...

¹³⁵ МСА 600 (переглянутий), Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)

¹³⁶ МСА 600 (переглянутий), параграф 53

Звіт аудитора для завдань з аудиту, проведених відповідно до Міжнародних стандартів аудиту

...

Основа для думки (див. параграф 28)

...

Особливі положення щодо завдань з аудиту групи

A38. У завданні з аудиту групи, ~~якщо для якого~~ існує багато різних джерел відповідних етичних вимог, включаючи вимоги до незалежності, посилання в звіті аудитора на юрисдикцію зазвичай стосується відповідних етичних вимог, застосовних до ~~команди з аудиту групи~~ аудитора групи, оскільки під час аудиту групи до аудиторів компонентів також застосовуються етичні вимоги, доречні для аудиту групи.¹³⁷

A39. МСА не встановлюють конкретних етичних вимог та вимог до незалежності аудиторів, включаючи аудиторів компонентів, і внаслідок цього не змінюють або не впливають на вимоги до незалежності Кодексу РМСЕБ або інші етичні вимоги, які стосуються ~~команди із завдання для аудитора~~ групи; при цьому МСА не вимагають, щоб у всіх випадках до аудиторів компонентів застосовувались такі самі конкретні вимоги до незалежності, як і вимоги, застосовні до ~~команди із завдання для аудитора~~ групи. В результаті відповідні етичні вимоги, включаючи вимоги до незалежності, у випадку аудиту групи можуть виявитись складними. У МСА 600 (переглянутому)¹³⁸ містяться поради для аудиторів стосовно виконання роботи над фінансовою інформацією компонента під час аудиту групи, включаючи випадки, якщо аудитор компонента не відповідає відповідним етичним вимогам, доречним для аудиту групи.

...

Додаток

...

Приклад 1. Звіт аудитора щодо фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- Аудит повного комплексу фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 (переглянутий) не застосовується).
- ...

...

Приклад 2. Звіт аудитора щодо консолідованої фінансової звітності суб'єкта

¹³⁷ МСА 600 (переглянутий), параграфи A56–A57, A66–A68A37

¹³⁸ МСА 600 (переглянутий), параграфи 25, 27A9–29

господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- Аудит повного комплексу консолідованої фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання є аудитом групи суб'єкта господарювання та його дочірніх підприємств (тобто МСА 600 (переглянутий) застосовується).
- ...

ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

Акціонерам компанії ABC [або інший належний адресат]

Звіт щодо аудиту консолідованої фінансової звітності¹³⁹

...

Відповідальність аудитора за аудит консолідованої фінансової звітності

...

Виконуючи аудит відповідно до вимог МСА, ми використовуємо професійне судження та професійний скептицизм протягом усього завдання з аудиту. Крім того, ми:

- ...
- Планування та проведення аудиту групи для Отримання прийнятних аудиторських доказів-в щодо фінансової інформації суб'єктів господарювання або господарської діяльності групи щодо фінансової інформації суб'єктів господарювання або господарських одиниць у складі групи як основи для висловлення формування думки щодо консолідованої фінансової звітності групи. Ми несемо відповідальність за керування, нагляд та виконання перевірку виконаної роботи для цілей аудиту групи. Ми несемо відповідальність за висловлення нами аудиторської думки.

...

Приклад 3. Звіт аудитора щодо фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- Аудит повного комплексу фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 (переглянутий) не застосовується).
- ...

¹³⁹ Підзаголовок «Звіт щодо аудиту консолідованої фінансової звітності» не потрібне за обставин, якщо не застосовується інший підзаголовок «Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів».

...

Приклад 4. Звіт аудитора щодо фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеної відповідно до концептуальної основи дотримання вимог загального призначення

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- Аудит повного комплексу фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням вимог законодавчих чи нормативних актів. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 (переглянутий) не застосовується).
- ...

...

МСА 701 – ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ З КЛЮЧОВИХ ПИТАНЬ АУДИТУ В ЗВІТІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

...

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

...

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

...

Питання, що вимагають значної уваги аудитора (див. параграф 9)

...

A15. Різні МСА встановлюють конкретні вимоги до повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями та іншим особам, стосовно питань, які потребують значної уваги аудитора. Наприклад:

- МСА 260 (переглянутий) вимагає від аудитора повідомляти тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про значні складності, з якими він зіткнувся під час виконання аудиту, якщо такі були.¹⁴⁰ МСА визнають потенційну складність стосовно, наприклад, такого:
 - операцій із пов'язаними сторонами,¹⁴¹ особливо обмежень щодо можливості отримання аудитором аудиторських доказів стосовно того, що всі інші аспекти операції із пов'язаною стороною (крім ціни) відповідають умовам аналогічних ринкових угод.
 - обмежень щодо процедур під час аудиту групи, наприклад, якщо доступ команди із

¹⁴⁰ МСА 260 (переглянутий), параграфи 16(b) та A21

¹⁴¹ МСА 550, *Пов'язані сторони*, параграф A42

~~завдання~~ до інформації або людей може бути обмеженим.¹⁴²

- МСА 220 (переглянутий) встановлює вимоги до партнера із завдання стосовно проведення належних консультацій у випадку складних або спірних питань, питань, щодо яких політика або процедури фірми вимагають консультацій,¹⁴³ та інших питань, які, на професійне судження партнера із завдання, вимагають консультацій. Наприклад, аудитор може проконсультуватися з іншими спеціалістами фірми або зовнішніми спеціалістами щодо значущого технічного питання, що може свідчити про те, що воно є одним з ключових питань аудиту. Від партнера із завдання також вимагається обговорити з відповідальним за перевірку контролю якості завдання, крім іншого, значущі питання та значущі судження, які виникають під час виконання завдання з аудиту.¹⁴⁴

...

МСА 705 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ) – МОДИФІКАЦІЇ ДУМКИ У ЗВІТІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

...

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

...

Обставини, за яких вимагається модифікація думки аудитора

...

Характер неможливості отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі (див. параграф 6(b))

...

A10. Приклади обставин поза межами контролю суб'єкта господарювання включають обставини, коли:

- бухгалтерські записи суб'єкта господарювання були знищені.
- бухгалтерські записи ~~значущого~~ компонента, для якого подальші аудиторські процедури визнані необхідними для цілей аудиту групи, були вилучені державними органами на невизначений час.

...

¹⁴² МСА 600 (переглянути), *Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)* 5749(c)

¹⁴³ МСА 220 (переглянутий), *Управління якістю аудиту фінансової звітності*, параграф 35

¹⁴⁴ МСА 220 (переглянутий), параграф 36

...

Приклад 1. Думка із застереженням у зв'язку із суттєвим викривленням фінансової звітності

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- Аудит повного комплексу фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 (перевірений)¹⁴⁵ не застосовується).
- ...

...

Приклад 2. Негативна думка в зв'язку із суттєвим викривленням консолідованої фінансової звітності

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- Аудит повного комплексу консолідованої фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання є аудитом групи суб'єкта господарювання та його дочірніх підприємств (тобто МСА 600 (переглянутий) застосовується).
- ...

...

Приклад 3. Думка із застереженням через неможливість аудитора отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо асоційованої компанії, що зареєстрована в іноземній юрисдикції

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- Аудит повного комплексу консолідованої фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання є аудитом групи суб'єкта господарювання та його дочірніх підприємств (тобто застосовується МСА 600 (переглянутий) застосовується).
- ...

...

¹⁴⁵ МСА 600 (переглянутий), Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)

Приклад 4. Відмова від висловлення думки через неможливість аудитора отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо одного елемента консолідованої фінансової звітності

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- Аудит повного комплексу консолідованої фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання є аудитом групи суб'єкта господарювання та його дочірніх підприємств (тобто МСА 600 (переглянутий) застосовується).
- ...

...

Приклад 5. Відмова від висловлення думки через неможливість аудитора отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо кількох елементів фінансової звітності

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- Аудит повного комплексу фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 (переглянутий) не застосовується).
- ...

...

МСА 706 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ) – ПОЯСНЮВАЛЬНІ ПАРАГРАФИ ТА ПАРАГРАФИ З ІНШИХ ПИТАНЬ У ЗВІТІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА

...

ДОДАТОК 3

...

Для цілей цього прикладу звіту аудиторів приймаються такі обставини:

- Аудит повного комплексу фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 (переглянутий)¹⁴⁶ не застосовується).
- ...

...

Додаток 4

...

Для цілей цього прикладу звіту аудиторів приймаються такі обставини:

- Аудит повного комплексу фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 (переглянутий) не застосовується).
- ...

...

МСА 710 – ПОРІВНЯЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ – ВІДПОВІДНІ ПОКАЗНИКИ І ПОРІВНЯЛЬНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

...

Додаток

...

Приклад 1. Відповідні показники

Для цілей цього прикладу звіту аудиторів приймаються такі обставини:

- Аудит повного комплексу фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, який

¹⁴⁶ МСА 600 (переглянутий), Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)

використовує концептуальну основу достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 (переглянутий)¹⁴⁷ не застосовується).

- ...

...

Приклад 2. Відповідні показники

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- Аудит повного комплексу фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, який використовує концептуальну основу достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 (переглянутий) не застосовується).
- ...

...

Приклад 3. Відповідні показники

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- Аудит повного комплексу фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, який використовує концептуальну основу достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 (переглянутий) не застосовується).
- ...

...

Приклад 4. Порівняльна фінансова звітність

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- Аудит повного комплексу фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, який використовує концептуальну основу достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 (переглянутий) не застосовується).
- ...

...

¹⁴⁷ МСА 600 (переглянутий), Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)

МСА 720 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ) – ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЩОДО ІНШОЇ ІНФОРМАЦІЇ

...

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

...

Ознайомлення та розгляд іншої інформації (див. параграфи 14–15)

...

Розгляд того, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та знаннями аудитора, отриманими під час аудиту (див. параграф 14(b))

...

A35. Аудитор може визначити, що посилання на відповідну аудиторську документацію або запит відомостей у відповідних членів команди із завдання, включаючи чи–аудиторів відповідного компонента є прийнятною основою для розгляду аудитором питання щодо існування суттєвої невідповідності. Наприклад:

- якщо інша інформація описує заплановане припинення основного напрямку виробництва продукції і хоча аудитору відомо про це, він може зробити запит до відповідного члена команди із завдання, який виконував аудиторські процедури щодо цього питання, щоб підтвердити розгляд аудитора стосовно того, чи існує суттєва невідповідність цього опису знанням аудитора, отриманим під час аудиту.
- якщо інша інформація описує важливі деталі судового процесу, який розглядався під час аудиту, але аудитор не може згадати їх, для підтвердження розгляду аудитора може виявитись необхідним звернутися до аудиторської документації, в якій такі деталі стисло викладені.

A36. Питання, чи посилається аудитор, і якщо так, то якою мірою, на відповідну аудиторську документацію або чи робить запити до відповідних членів команди із завдання, включаючи чи аудиторів відповідного компонента, є питанням професійного судження. Разом з тим аудитору не потрібно посилатися на відповідну аудиторську документацію або робити запити до відповідних членів команди із завдання, включаючи чи аудиторів відповідного компонента про будь-яке питання, що входить до складу іншої інформації.

...

...

Приклад 1. Звіт аудитора щодо будь-якого суб'єкта господарювання, не- залежно від того, чи він є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, чи ні, який містить немодифіковану думку, якщо аудитор отримав усю іншу інформацію до дати звіту аудитора та не виявив суттєвого викривлення іншої інформації.

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- Аудит повного комплексу фінансової звітності будь-якого суб'єкта господарювання незалежно від того, чи він є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, чи ні, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 (переглянутий)¹⁴⁸ не застосовується).
- ...

...

Приклад 2. Звіт аудитора щодо суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, який містить немодифіковану думку, якщо аудитор отримав частину іншої інформації до дати звіту аудитора, не виявив суттєвого викривлення іншої інформації та очікує отримати решту інформації після дати звіту аудитора.

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- Аудит повного комплексу фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 (переглянутий) не застосовується).
- ...

...

¹⁴⁸ МСА 600 (переглянутий), Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)

Приклад 3. Звіт аудитора щодо суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, який містить немодифіковану думку, якщо аудитор отримав частину іншої інформації до дати звіту аудитора, не виявив суттєвого викривлення іншої інформації та очікує отримати решту інформації після дати звіту аудитора.

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- Аудит повного комплексу фінансової звітності суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 (переглянутий) не застосовується).
- ...

...

Приклад 4. Звіт аудитора суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, який містить немодифіковану думку, якщо аудитор не отримав іншої інформації до дати звіту аудитора, але очікує отримати таку інформацію після дати звіту аудитора.

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- Аудит повного комплексу фінансової звітності суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 (переглянутий) не застосовується).
- ...

...

Приклад 5. Звіт аудитора щодо будь-якого суб'єкта господарювання незалежно від того, чи він є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, чи ні, який містить немодифіковану думку, якщо аудитор отримав усю іншу інформацію до дати звіту аудитора та дійшов висновку, що існує суттєве викривлення іншої інформації.

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- Аудит повного комплексу фінансової звітності суб'єкта господарювання незалежно від того, чи він є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, чи ні, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання не є аудитом групи (тобто МСА 600 (переглянутий) не застосовується).
- ...

...

Приклад 6. Звіт аудитора щодо будь-якого суб'єкта господарювання незалежно від того, чи він є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, чи ні, який містить думку із застереженням, якщо аудитор отримав усю іншу інформацію до дати звіту аудитора та існує обмеження обсягу стосовно суттєвої статті в консолідованій фінансовій звітності, яке впливає також на іншу інформацію.

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- Аудит повного комплексу консолідованої фінансової звітності будь-якого суб'єкта господарювання незалежно від того, чи він є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, чи ні, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання є аудитом групи (тобто МСА 600 (переглянутий) застосовується).
- ...

...

Приклад 7. Звіт аудитора щодо будь-якого суб'єкта господарювання незалежно від того, чи він є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, чи ні, який містить негативну думку, якщо аудитор отримав усю іншу інформацію до дати звіту аудитора і негативна думка щодо консолідованої фінансової звітності впливає також на іншу інформацію.

Для цілей цього прикладу звіту аудитора приймаються такі обставини:

- Аудит повного комплексу консолідованої фінансової звітності будь-якого суб'єкта господарювання незалежно від того, чи він є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, чи ні, складеного із застосуванням концептуальної основи достовірного подання. Завдання є аудитом групи (тобто МСА 600 (переглянутий) застосовується).
- ...

...

МСА 805 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ) – ОСОБЛИВІ ПОЛОЖЕННЯ ЩОДО АУДИТІВ ОКРЕМИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ТА ОКРЕМИХ ЕЛЕМЕНТІВ, РАХУНКІВ АБО СТАТЕЙ ФІНАНСОВОГО ЗВІТУ

Вступ

Сфера застосування цього МСА

1. Цей МСА не використовується до обставин, в яких звіт-аудиторські процедури виконуються аудитором компонента, виконаної щодо фінансової інформації компонента на вимогу команди із завдання для цілей аудиту фінансової звітності групи (див. МСА 600 (переглянутий)).¹⁴⁹

¹⁴⁹ МСА 600 (переглянутий), *Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)*

...

МСЗО 2400 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ) – ЗАВДАННЯ З ОГЛЯДУ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

...

Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали

Сфера застосування цього МСЗО (див. параграфи 1-2)

...

Огляд фінансової інформації компонентів у контексті аудиту фінансової звітності групи суб'єктів господарювання

~~A2. Практикуючому фахівцю-аудитором фінансової звітності групи суб'єктів господарювання може бути запропоновано завдання з огляду компонентів відповідно до цього МСЗО6. Таке завдання з огляду відповідно до цього МСЗО може бути доповнено запитом аудитора групи щодо виконання додаткової роботи або процедур, необхідних в обставинах завдання з аудиту групи.~~

...

Чинники, що впливають на прийняття та продовження відносин з клієнтом і завдання з огляду (див. параграф 29)

...

Узгодження умов завдання

...

Огляд компонентів групи суб'єктів господарювання

~~A54. Аудитор фінансової звітності групи суб'єктів господарювання може звернутись до практикуючого фахівця з проханням виконати огляд фінансової інформації суб'єкта господарювання компонента групи. Залежно від інструкцій аудитора групи огляд фінансової інформації компонента може виконуватись відповідно до цього МСЗО. Аудитор групи може також зазначити додаткові процедури, які необхідно буде виконати додатково до процедур згідно з вимогами цього МСЗО. Якщо практикуючий фахівець, який виконує огляд, є ще й аудитором фінансової звітності компонента, такий огляд не виконується відповідно до цього МСЗО.~~

...

Виконання завдання

...

Розуміння практикуючим фахівцем (див. параграфи 45–46)

...

A78. Отримуючи розуміння суб'єкта господарювання, його середовища та застосовної концептуальної основи фінансового звітування, практикуючий фахівець може також брати до

уваги:

- чи є суб'єкт господарювання компонентом групи суб'єктів господарювання або асоційованим з іншим суб'єктом господарювання.
- ...

Розробка та виконання процедур (див. параграфи 47, 55)

...

A80. Якщо практикуючий фахівець отримує завдання з огляду фінансової звітності групи суб'єктів господарювання, заплановані характер, час виконання та обсяг процедур огляду націлені на досягнення ним цілей завдання з огляду, встановлених цим МСЗО, в контексті фінансової звітності групи.

...

Аналітичні процедури (див. параграфи 46–47, 49)

A90. Виконання аналітичних процедур під час огляду фінансової звітності допомагає практикуючому фахівцю:

- отримання або оновлення розуміння фахівцем суб'єкта господарювання та його оточення, у тому числі з метою визначення областей, у яких у фінансовій звітності можуть виникнути суттєві неточності.
- ідентифікувати розбіжності або відмінності від очікуваних тенденцій, величин або норм у фінансовій звітності, наприклад рівня узгодженості фінансової звітності з ключовими даними, включаючи ключові показники роботи суб'єкта господарювання.
- отримати підтверджувальні докази щодо інших запитів чи вже виконаних аналітичних процедур.
- використати їх як додаткові процедури, якщо йому стає відомо про питання, які можуть змусити практикуючого фахівця вважати, що фінансова звітність може бути суттєво викривленою. Прикладом такої додаткової процедури може бути порівняльний аналіз даних про дохід та витрати за місяць для центрів доходу, відділів або інших компонентів ~~центрів доходу, відділів або інших компонентів~~ суб'єкта господарювання, що надасть йому докази щодо фінансової інформації, наведеної в окремій статті, або розкриття інформації в фінансовій звітності

...

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

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

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

Авторське право © квітень 2022 належить IFAC (МФБ). Всі права захищені. Цю публікацію можна завантажити для особистого та комерційного користування (тобто як професійний довідковий матеріал чи для досліджень) на вебсайті www.iaasb.org. Для перекладу, відтворення, зберігання чи передачі або для інших аналогічних видів використання цього документа потрібний письмовий дозвіл.

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

Для отримання інформації про авторські права, торговельну марку та дозволи, прохання перейти на сторінку або звернутися за адресою електронної пошти: 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